



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE ATIVIDADES COMPLEMENTARES E MONOGRAFIA
JURÍDICA
CURSO DE DIREITO NOTURNO

BIBLIOTECA NATÁLIA RIBEIRO NOBRE SARAIVA 199217
NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

**OS REFLEXOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS**

336.2
x Imunidade tributária
x Importação
x Imposto de importação

6.95
Ac. 114565
336.2
S243n
R.14012184

Fortaleza – CE
2010

NATÁLIA RIBEIRO NOBRE SARAIVA

OS REFLEXOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

**OS REFLEXOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS**

Monografia a ser apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará - UFC, elaborada sob a orientação do Professor Francisco de Araújo Macedo Filho.

Fortaleza – CE
2010

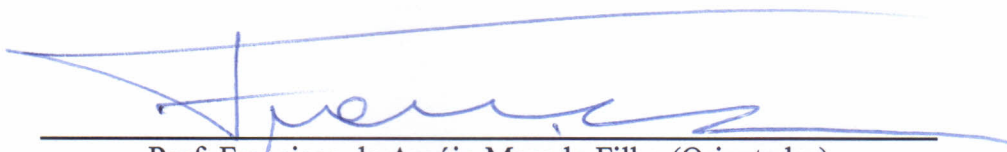
NATÁLIA RIBEIRO NOBRE SARAIVA

OS REFLEXOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

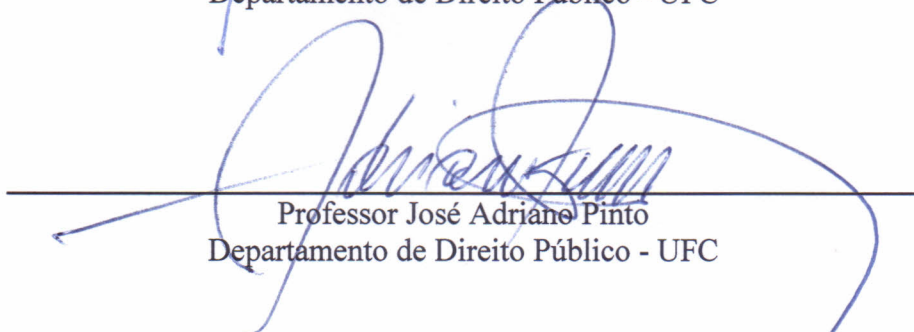
Monografia a ser apresentada como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará - UFC, elaborada sob a orientação do Professor Francisco de Araújo Macedo Filho.

Aprovada em 22/06/2010

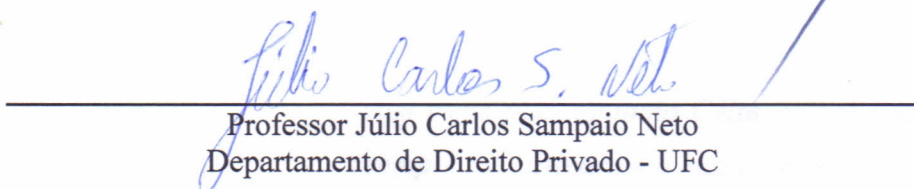
BANCA EXAMINADORA



Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)
Departamento de Direito Público - UFC



Professor José Adriano Pinto
Departamento de Direito Público - UFC



Professor Júlio Carlos Sampaio Neto
Departamento de Direito Privado - UFC

*Aos meus pais, Antonia Célia e José Eduardo, que
sempre me ensinaram a batalhar em busca dos meus
sonhos.*

AGRADECIMENTOS

A DEUS por todas as realizações que tem me permitido.

Aos meus familiares pelo incentivo e apoio em todas as etapas de minha vida e especialmente na elaboração desta Monografia.

Ao meu esposo Arnaldo, que acompanhou pacientemente o desenrolar desta pesquisa.

Ao Professor Macedo pela dedicação, disposição e profissionalismo na orientação deste trabalho.

Aos Professores Adriano Pinto e Júlio Sampaio por aceitarem o convite para fazer parte da Banca Examinadora e pelos comentários e sugestões enriquecedores apresentados.

Aos meus amigos pela compreensão e estímulo fundamentais para a realização do trabalho.

E aos demais que de alguma forma contribuíram para a elaboração desta Monografia.

RESUMO

Este trabalho objetiva efetuar uma análise da governança tributária em âmbito estadual, enfocando a estrutura e a incidência dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, sob o princípio de federação e os dispositivos constitucionais pertinentes, bem como a sua eventual migração, sob o prisma constitucional e de acordo com o princípio da simetria. Em razão do desenvolvimento do tema, deverão ser citados precedentes. Assim, conclui-se que a II, III e ICMS podem ser admitidos em operações realizadas sob determinadas condições, mas que subsistem a proibição de tributos de IPI e IPTU incidentes sobre a importação, bem como a Taxa Siscomex, cuja cobrança encontra-se temporariamente suspensa pelo instituto.

Palavras-chave: Comércio Exterior, Incidência de Tributos, Importação.

“Nunca duvide que um pequeno grupo de cidadãos de fato interessados possa mudar o mundo. Na verdade, são todos juntos que poderão conseguir esta façanha.”

Margareth Mead

RESUMO

Este trabalho objetiva efetuar uma análise da garantia constitucional da imunidade tributária recíproca e seus reflexos nos tributos incidentes nas operações de importação. Corolário do princípio do federalismo, os dispositivos constitucionais afetos ao tema não podem ter seu alcance mitigado sequer por emenda constitucional e devem ser objeto de uma interpretação teleológica. Durante o desenvolvimento do tema, diversos pontos controversos são explorados. Ao final, conclui-se que o II, IPI e ICMS podem ser alcançados pela imunidade recíproca em determinadas condições, mas que subsistem à imunidade o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, bem como a Taxa SISCOMEX, por possuírem natureza tributária não albergada pelo instituto.

Palavras-chave: Imunidade Recíproca. Amplitude. Tributos. Importação.

ABSTRACT

This work aims to make an analysis of the constitutional guarantee of the Reciprocal Tax Immunity and its impact on the taxes levied on import operations. A corollary of the principle of federalism, the constitutional provisions related to the topic may not have its reach mitigated even by constitutional amendments and shall be subject to a teleological interpretation. During the development of the theme, several controversial issues are explored. At last, we conclude that the II, IPI and ICMS can be achieved by reciprocal immunity under certain conditions, but not the PIS/PASEP and the COFINS levied on imports, neither the SISCOMEX Tax, because these taxes do not have a tributary kind which can be supported by that institute.

Keywords: Reciprocal Immunity. Range. Taxes. Import.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ADI - Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
- ADI - Ato Declaratório Interpretativo
- ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AFRMM - Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante
- AGR - Agravo Regimental
- AI – Agravo de Instrumento
- CAERD - Companhia de Água e Esgoto de Rondônia
- CF – Constituição Federal
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- COFINS-Importação - Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior
- CTN – Código Tributário Nacional
- DISIT – Divisão de tributação
- DJU – Diário de Justiça da União
- DOU – Diário Oficial da União
- EC – Emenda Constitucional
- ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
- GATT - Acordo Geral de Tarifas e Comércio
- ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IE - Imposto sobre a Exportação
- II - Imposto sobre a Importação
- INFRAERO - Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária
- IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários
- IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IR - Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
- ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
- ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos
- ITIV ou ITBI – Imposto sobre Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos

ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

Mín. – Ministro

OMC - Organização Mundial de Comércio

PIS/PASEP - Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS/PASEP-Importação - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator

RF – Região Fiscal

SISCOMEX - Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRF - Secretaria da Receita Federal

SRRF – Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

v.g. – "verbi gratia"

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 CONCEITOS PRELIMINARES.....	15
2.1 IMUNIDADE.....	15
2.2 NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO	16
3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....	19
3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	19
3.2 AS IMUNIDADES CLÁSSICAS	21
3.3 OUTRAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	24
3.4 IMUNIDADES FORA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL	26
4 IMUNIDADE RECÍPROCA.....	28
4.1 APLICAÇÃO RESTRITA AOS IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS	32
4.2 AUTARQUIAS, FUNDAÇÕES PÚBLICAS E A VINCULAÇÃO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS	39
4.3 ATIVIDADES PRIVADAS OU COM COBRANÇA DE PREÇOS OU TARIFAS ...	45
4.4 PROMITENTE COMPRADOR	51
4.5 SERVIÇOS PÚBLICOS CONCEDIDOS E ATIVIDADES CONTRATADAS PELO PODER PÚBLICO.....	53
5 OS TRIBUTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E A IMUNIDADE RECÍPROCA.....	56
5.1 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO.....	57
5.2 IPI E ICMS	61
5.3 PIS/PASEP E COFINS IMPORTAÇÃO	67
5.4 TAXA SISCOMEX.....	69
5.5 ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE	71
CONCLUSÃO	75
BIBLIOGRAFIA.....	77
ANEXOS.....	80

1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de incentivar a atuação da sociedade em determinadas atividades consideradas relevantes pelos constituintes e com o objetivo de preservar certos princípios e valores por eles defendidos, a Constituição da República Federativa do Brasil conferiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder de instituir tributos, mas em paralelo relacionou certos bens, situações e pessoas que devem ficar fora do alvo dessa competência tributária.

Esses bens, situações e pessoas extirpados do foco da competência tributária são considerados “imunes” à atividade tributária do Estado e não poderão sofrer a incidência de determinados tributos. Daí surge a denominação “imunidades tributárias”.

As imunidades tributárias não são uma criação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O tema remonta a Antiguidade e originalmente tinha por base as diferentes classes sociais. O objetivo era beneficiar as classes mais abastadas ou com maior *status* social, tendo sido ainda utilizado para beneficiar amigos e protegidos do soberano.

No Brasil, a configuração da matéria da forma como hoje é tratada tem raízes na Constituição de 1824, que em seu art. 179, XVI, acaba com “todos os privilégios que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública”.

O regramento do tema em nosso ordenamento jurídico veio de forma mais concreta na Constituição de 1891 e foi sendo paulatinamente adaptado, constituição após constituição, até adquirir os contornos que hoje apresenta.

Na Constituição Federal de 1988 existem inúmeras normas esparsas prevendo imunidades tributárias. É o que se vê, a título ilustrativo, nos seguintes dispositivos: artigo 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI, LXXVII; artigo 184, § 5º; artigo 195, § 7º; e artigo 226, § 1º. Todavia, as imunidades mais abrangentes estão concentradas na Seção II, do Capítulo I, do Título VI da Constituição, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, dentre as quais se destacam as previstas no artigo 150, inciso VI.

De acordo com tal dispositivo, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (imunidade recíproca); b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As discussões acerca da amplitude destas imunidades tributárias são inúmeras. Por tratar-se de tema que se reflete diretamente no bolso dos contribuintes e na arrecadação das receitas do Estado, a cada dia surgem novos embates judiciais e teses doutrinárias circundando a matéria, especialmente em relação às três últimas, já que envolvem, em regra, relações entre entes privados e a Administração Pública.

Com o fito de enriquecer essa discussão, optamos por concentrar este trabalho em tema relevante, mas não tão explorado judicialmente quanto os demais: a imunidade recíproca. Ademais, por verificamos que a doutrina tributarista muitas vezes foca suas atenções nos tributos cobrados internamente, deixando de aprofundar os estudos em relação aos tributos exigidos no comércio exterior, selecionamos a tributação nas operações de importação como foco.

Destarte, é importante salientar que são recorrentes os questionamentos dos gestores públicos quanto à amplitude da imunidade tributária recíproca em relação aos tributos exigidos nas operações de importação, dúvidas essas nem sempre solucionadas pelos compêndios de Direito Tributário. Dessa forma, trataremos especificamente do alcance da imunidade recíproca nos tributos cobrados em razão das operações de importação, sem a pretensão de esgotar tão vasto tema.

O método científico utilizado na pesquisa foi o método monográfico, que segundo Délcio Vieira Salomon (1993) é o tratamento aprofundado de um determinado tema relativamente restrito, de maneira descritiva e analítica, onde predomina a reflexão.

Quanto ao método de abordagem, prevaleceu no estudo o método dedutivo, que de acordo com Maria Margarida de Andrade (1995, p. 21) é aquele no qual, “partindo-se de teorias e leis gerais, pode-se chegar à determinação ou previsão de fenômenos ou fatos particulares”.

Tendo por base os objetivos da pesquisa, o estudo em questão, conforme Antonio Carlos Gil (1991), está classificado como pesquisa exploratória, já que busca proporcionar um aprimoramento de idéias e uma maior familiaridade com o problema, visando torná-lo mais explícito e facilmente compreendido.

Em síntese, buscou-se sistematizar conhecimentos apresentados por outros autores e efetuar análises, diretamente sobre os textos legais e decisões administrativas e judiciais acerca da matéria, a fim de alcançar os objetivos propostos. Eva Maria Lakatos e Marina de Andrade Marconi (1991, p. 183) explicam que “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

O resultado da pesquisa bibliográfica foi dividido em quatro capítulos, além do introdutório (capítulo 1). No início do trabalho, foi inserido capítulo que abrange conceitos preliminares necessários ao entendimento da matéria. O capítulo 3 trata genericamente das limitações ao poder de tributar. O capítulo seguinte aborda questões específicas relacionadas à imunidade recíproca, esmiuçando cada um dos dispositivos constitucionais tratando da matéria e o último apresenta um estudo direcionado acerca do alcance da imunidade recíproca sobre cada um dos tributos exigidos pelo Estado nas operações de importação.

2 CONCEITOS PRELIMINARES

Antes de adentrarmos no estudo da matéria central deste trabalho, reputamos relevante apresentar a diferença entre imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero.

De plano, importa esclarecer que, conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho (2007), alguns autores consideram a não incidência um gênero do qual seriam espécies a não incidência constitucionalmente qualificada (imunidade), a não incidência prevista em lei (isenção) e a não incidência pura e simples (não incidência em sentido estrito, por outros autores tratada apenas por não incidência). Dessa forma, destacamos que o termo não incidência será utilizado a seguir como sinônimo de não incidência pura e simples.

2.1 IMUNIDADE

Preleciona Roque Antônio Carrazza (2006) que a competência tributária é a faculdade conferida constitucionalmente às pessoas políticas para criar, *in abstracto*, tributos. Essa faculdade é igualmente desenhada por normas negativas conhecidas como “imunidades tributárias”. Nesse sentido, prossegue o mencionado autor, a competência tributária traduz-se em uma *autorização* ou *legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo). Assim, as imunidades tributárias fixam a *não-competência* dos entes políticos para onerarem com exações certas pessoas, seja pela natureza jurídica que elas têm, seja por estarem coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Nessa mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2007) registra que as imunidades não excluem e nem suprimem competências tributárias: estas competências representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. Quando a competência para instituir determinados tributos surge, ela já vem com as demarcações fixadas pelos preceitos constitucionais. Com efeito, o poder de tributar já surge sem a capacidade de alcançar esses bens, fatos e pessoas.

2.2 NÃO INCIDÊNCIA, ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

A não incidência, a isenção e a alíquota zero também são formas de se evitar a cobrança de tributos sobre as pessoas, fatos, bens ou situações que o legislador deseja incentivar. Contudo, o momento de configuração destas é posterior ao das imunidades.

Definida a competência tributária pela Carta Magna, o ente tributante ao editar a lei instituidora do tributo poderá optar por não incluir determinados fatos dentre as hipóteses de incidência do tributo, impedindo o nascimento do crédito tributário mesmo em relação a situações sobre as quais, de acordo com a Constituição, o tributo poderia normalmente incidir.

Caso o legislador opte por deixar de mencionar certa situação no rol daquelas que são objeto da tributação, o nascimento da obrigação tributária ficará impedido diante da não previsão expressa daquela situação como objeto de incidência da norma tributária e estaremos diante da hipótese de não incidência pura e simples (é o que ocorre, por exemplo, com o imposto sobre serviços, já que a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, apresenta relação contendo

os serviços tributados pelo ISS, não incidindo o imposto sobre quaisquer serviços não incluídos nesse rol).

Caso o ente tributante defina em lei genericamente as hipóteses de incidência do tributo, permitindo que ele onere inúmeras situações, mas logo em seguida exclua expressamente da incidência deste, determinados fatos específicos (antes incluídos no campo de tributação), estaremos diante da hipótese de isenção (comum no caso do imposto sobre a renda, como por exemplo nas isenções conferidas a portadores de determinadas doenças).

Hugo de Brito Machado (2008) destaca ainda a existência da não incidência juridicamente qualificada, presente quando o fato já não está dentro do campo de incidência do tributo, mas o legislador opta por explicitar expressamente essa não incidência, afirmando no texto legal, para maior clareza, que não se configura no caso, a hipótese de incidência. A distinção entre essa não incidência juridicamente qualificada e a isenção está no simples fato de que, enquanto a primeira poderia deixar de existir e o tributo ainda assim não seria devido, na isenção caso a norma não existisse o tributo seria devido.

Simple e elucidativa é a lição de Ricardo Cunha Chimenti (2006, p. 65):

A imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Vale dizer: a Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos na hipótese de incidência de impostos (impõe uma regra negativa de competência) [...].

Na isenção, ao contrário, é a lei infraconstitucional que retira algumas ocorrências da hipótese de incidência (p. ex. estabelecendo que determinados produtos não pagam imposto de importação, quando a regra geral prevê o imposto de importação sobre produtos que entram no território nacional). A isenção é denominada hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

A não-incidência pura, por sua vez, decorre da imprevisibilidade do fato na hipótese de incidência, podendo ser expressa (mera explicitação do legislador) ou tácita.

Pode ainda o legislador ordinário estabelecer que determinado fato esteja dentro das hipóteses de incidência, mas definir que a alíquota do tributo para certa atividade que se deseja incentivar é zero, o que provoca a impossibilidade de se exigir o tributo diante da alíquota zero estipulada (situação verificada com frequência em relação ao imposto sobre a importação).

Estabelecidas estas balizas conceituais, é de se concluir que, enquanto a imunidade é definida única e exclusivamente pela Carta Maior e afeta a competência tributária no mesmo momento em que o poder de tributar é instituído, os outros institutos são fruto meramente da legislação infraconstitucional e operam no campo do exercício da competência tributária. Ainda que o texto constitucional utilize o termo isenção ou outro, pelo simples fato de a restrição encontrar-se no texto constitucional deve ser enquadrada como imunidade.

3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Apesar de necessário à obtenção das receitas garantidoras do funcionamento do Estado, o poder de tributar não é absoluto. O Estado não só pode, como deve atuar tributando o patrimônio e as atividades dos contribuintes, sob pena de não angariar os recursos financeiros necessários à movimentação da máquina estatal. Todavia, no exercício dessa atribuição, o Estado está sujeito a determinados limites.

A Constituição Federal de 1988 destinou toda uma seção (Seção II, do Capítulo I, do Título VI), que vai do artigo 150 ao 152, ao registro das normas destinadas a limitar o poder de tributar do Estado. Sendo certo que, fora de tal seção ou até mesmo em normas infraconstitucionais, podemos encontrar outros dispositivos esparsos tratando do tema.

Conforme leciona Luiz Ricardo Gomes Aranha (2001, p. 105), “a Constituição não é a única, embora seja a mais importante fonte das limitações ao poder de tributar que é sinônimo de limitação ao exercício de competência”.

3.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Sobre o tema, ensina José Cretella Júnior (1993, p. 58):

As limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se sempre nos textos da Constituição vigente e podem ser resumidas, sob a forma de proposições mandamentais, que, na realidade, informam o próprio direito tributário, em princípios denominados (1) princípio da legalidade, (2) princípio da anualidade, (3) princípio da igualdade, (4) princípio da uniformidade, (5) princípio da irretroatividade, (6) princípio da imunidade.

Além dos princípios listados por José Cretella Júnior, alguns dos quais recebem hoje denominação distinta, a Carta Magna de 1988 trouxe, entre outros, os princípios: da noventena ou anterioridade nonagesimal (artigo 150, III, “c”); da vedação ao confisco (artigo 150, IV); da liberdade de tráfego (artigo 150, V); bem como da proibição de distinção tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino (artigo 152).

Luiz Emydio F. da Rosa Júnior (1997, p. 330) destaca ainda dois princípios tributários implícitos: o da vedação ao imposto proibitivo e o da destinação pública do tributo. Preleciona o autor que “princípios tributários implícitos são aqueles que não estão expressamente previstos na Constituição, mas resultam do sistema federativo por ela adotado ou de princípios gerais de direito tributário”, sendo que, houve uma redução no número desses princípios “porque a CF de 1988 consagrou como expressos os princípios da capacidade contributiva, da irretroatividade da lei fiscal e da utilização de tributo com efeito confiscatório”.

Interessante é a seguinte lição de Werther Botelho Spagnol (2004, p. 97 e 98):

Os princípios são fruto ora da experiência jurídica acumulada ora da forma de Estado adotada. Assim vários são os princípios que têm origem de outros campos científicos e são incorporados pelo Direito, como, por exemplo, a capacidade econômica, princípio erigido pela ciência das finanças. Outros princípios podem decorrer diretamente do Federalismo, como a proibição de discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens. Mais importante é, entretanto, destacar que o sentido dado aos princípios é também variável e condicionado pela ideologia constitucionalmente adotada. Assim sendo, cabe ao intérprete acompanhar sempre a evolução do pensamento jurídico. É imperioso notar, no caso dos princípios tributários, que estes frutificaram de experiência jurídica acumulada, e na realidade traduzem mera explicitação, em matéria tributária, de direitos e garantias que, com o passar dos tempos, vieram a ser considerados fundamentais. Não se pode, pois, iniciar a análise dos princípios tributários, enquanto balizas ao Poder de tributar, de forma divorciada da compreensão do tributo no contexto de um Estado Democrático de Direito (lápide da Constituição da República).

Tendo em vista o foco do presente trabalho, deixaremos de aprofundar a matéria acerca dos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, apesar de ser tema também rico e instigante, e concentraremos os esforços para abordar as imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, há de se registrar que parte da doutrina estabelece uma nítida distinção entre imunidades tributárias e princípios. É o que se vê na obra de Sacha Calmon Navarro Coelho (2000, p. 67), o qual apesar de destacar que a expressão “limitações ao poder de tributar” alberga tanto princípios quanto imunidades, faz questão de deixar assente que “princípios e imunidades são institutos jurídicos diversos, embora certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades (implícitas)”. O autor esclarece que enquanto os princípios constitucionais condicionam o legislador definindo como devem ser feitas as leis tributárias, as imunidades expressas “dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações”.

3.2 AS IMUNIDADES CLÁSSICAS

Através do artigo 150, inciso VI e §§ 2º, 3º e 4º, a Carta Magna traz o balizamento das imunidades doutrinariamente conhecidas como “imunidades clássicas”.

O inciso VI do artigo 150 veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de cobrarem impostos em quatro situações, cada uma fazendo parte de uma alínea: a primeira alínea trata da impossibilidade de tais entes cobrarem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros (imunidade recíproca); a alínea “b” torna imunes os templos de qualquer

culto; a alínea “c” confere imunidade ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e, por fim, a alínea “d” confere imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As três primeiras alíneas tratam de imunidades consideradas subjetivas ou pessoais, por serem conferidas a certas pessoas em função de determinadas características destas. As imunidades subjetivas funcionam como verdadeiros atributos dos entes beneficiados, já que possuem o efeito de retirá-los do pólo passivo da obrigação tributária.

Com relação às regras imunizantes que amparam os templos de qualquer culto, os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, importa destacar que, de acordo com o § 4º, do artigo 150 da CF/88, tais imunidades compreendem apenas os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais dessas entidades.

Referido dispositivo vem motivando inúmeros estudos doutrinários e embates judiciais com o objetivo de estabelecer os limites de tal restrição. A discussão se assemelha à que é feita com relação à imunidade recíproca e que será objeto de estudo detalhado no capítulo seguinte.

Especificamente quanto à imunidade relativa às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, Luiz Ricardo Gomes Aranha (2001, p. 111), denuncia que é comum a existência de “fundações formalmente voltadas para ensino sem fins lucrativos, que mantém escolas altamente empresariais e, com alguns artifícios de contabilidade, que conseguem se livrar da incidência tributária, levando de arrastão, a escola mantida”. Em face de tais abusos, o autor

defende uma interpretação restritiva da norma imunizante no intuito de beneficiar apenas as instituições de educação e de assistência social que realmente possuam finalidade social e não apresentem fins lucrativos.

A alínea “d” comporta uma típica imunidade objetiva ou real, já que incide sobre um objeto (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão), sem levar em conta qualquer característica do sujeito que seria obrigado a recolher os impostos incidentes sobre tal objeto.

Compete esclarecer que também são consideradas objetivas, as imunidades incidentes sobre determinados fatos ou situações.

Douglas Yamashita (2002, p. 87) destaca: “o que está por trás desta imunidade para livros, jornais e periódicos é a democratização da cultura e a liberdade de manifestação do pensamento, como aliás consta do art. 5º, incs. VI, IX e XIV e do art. 220 da CF/88”.

Exatamente por isso, tal imunidade vem sendo interpretada de forma ampla e predomina o entendimento de que pode abranger alguns outros materiais necessários à fabricação de livros, jornais e periódicos, além do papel propriamente dito. Nesse sentido, a Súmula nº 657 do STF estabelece: “a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’ da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

3.3 OUTRAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Ao lado das imunidades tributárias clássicas, existem outras imunidades situadas dentro do capítulo da Constituição Federal de 1988 que trata do Sistema Tributário Nacional. Luciano Amaro (2007) destaca seis delas.

A primeira trata-se de imunidade objetiva que está prevista no artigo 149, § 2º, I e se refere às receitas decorrentes de exportação. De acordo com o dispositivo, sobre tais receitas não incidirão as contribuições sociais (como a COFINS e o PIS/PASEP) e de intervenção no domínio econômico.

O artigo 153, § 3º, III, prevê outra imunidade objetiva relativa a produtos destinados à exportação. Preceitua o artigo 153, § 3º, III que é proibida a cobrança do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Ainda no artigo 153, destaca-se o inciso II do § 4º, segundo o qual o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explorar o proprietário que não possua outro imóvel”. Por considerar tanto características do imóvel, quanto do indivíduo que as explora, referida imunidade pode ser considerada mista, apesar de predominar o aspecto objetivo.

A quarta imunidade tratada por Luciano Amaro (2007) se refere ao ICMS, é fruto do artigo 155, § 2º, X e, na verdade, se subdivide em quatro imunidades (todas objetivas). De acordo com tal dispositivo o ICMS não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre

operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; e d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Quanto ao ouro, há de se registrar o preceito do art. 153, § 5º segundo o qual quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, as transações com ouro se sujeitam exclusivamente à incidência do Imposto sobre operações financeiras (IOF).

No mesmo artigo 155, o § 3º determina que à exceção do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação, “nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

Com relação ao imposto de transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITIV ou ITBI), o inciso I, do § 2º do artigo 156, imuniza “a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, bem como “a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

Por fim, Luciano Amaro (2007), menciona como caso de imunidade o artigo 156, § 3º, inciso II, que confere à Lei Complementar a competência para excluir exportações de serviços para o exterior da incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). De acordo com o autor, “se aceitarmos o conceito de que imunidade é uma técnica de definição da

‘competência’, essa situação (uma vez editada a lei complementar) configura caso de ‘imunidade’ (reservado o conceito de ‘isenção’ para o plano da definição da ‘incidência’).’

3.4 IMUNIDADES FORA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

Finalmente existem algumas imunidades tributárias esparsas, encontradas fora do capítulo da Constituição Federal que trata do sistema tributário nacional. Também aqui, citaremos aquelas destacadas por Luciano Amaro (2007).

No artigo 5º, encontramos diversos dispositivos que tratam de imunidades objetivas e inibem a cobrança de taxas, são eles:

- inciso XXXIV, que assegura a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder” e “a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”, independentemente do pagamento de taxas;
- inciso LXXIV, que garante a assistência jurídica integral e gratuita a ser prestada pelo Estado aos que comprovarem insuficiência de recursos;
- inciso LXXVI, que determina a gratuidade do registro civil de nascimento e da certidão de óbito para os reconhecidamente pobres, na forma da lei; e
- inciso LXXVII, segundo o qual “são gratuitas as ações de ‘habeas-corpus’ e ‘habeas-data’, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania”.

Apesar de utilizar o termo “isenção”, o artigo 184, § 5º também prevê uma espécie de imunidade ao estabelecer que “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”. Trata-se de mais uma imunidade do tipo objetiva.

A mesma impropriedade terminológica pode ser observada no artigo 195, § 7º, que considera “isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Por estar localizado no bojo da Carta magna, trata-se de dispositivo imunizante e não isentivo. No caso, a imunidade é subjetiva, já que se refere a determinadas entidades.

Complementa ainda o rol de imunidades previstas fora do Sistema Tributário Nacional, a estabelecida no inciso II, do mesmo artigo 195, ao dispor que a contribuição social devida pelo trabalhador e pelos demais segurados da previdência social não incidirá sobre as aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social.

4 IMUNIDADE RECÍPROCA

Como vimos, o artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros. Referida imunidade é denominada “intergovernamental recíproca” ou simplesmente “recíproca” por retirar cada um dos entes com capacidade para instituir tributos do campo de incidência dos tributos criados por eles mesmos e pelos demais.

A imunidade recíproca vem resguardar o princípio do federalismo. Evitando a cobrança de impostos entre os entes da federação (incluídos os municípios), protege-se a autonomia financeira de cada um deles.

Da doutrina de José Eduardo Soares de Melo (2001, p. 106), extrai-se que a manutenção do princípio do federalismo através da imunidade recíproca ocorre na medida em que esta evita “cargas tributárias que possam desfalcocar a capacidade econômica das pessoas políticas”, pois, mediante a eliminação desses gravames tributários, as pessoas políticas “não ficarão prejudicadas e comprometidas no livre exercício de suas atividades públicas”. Assim, para o autor, a imunidade recíproca tem por objetivos “a igualdade, a harmonia e a independência das pessoas políticas”.

Ademais, não se justifica que a arrecadação de um ente seja utilizada para o pagamento de impostos cobrados por outro, o que somente provocaria uma mudança de titularidade da receita, sem reflexo no total arrecadado pelo poder público.

Conforme esclarece a professora Denise Lucena Rodrigues (1995, p. 51), se a finalidade dos tributos é arrecadar receita para os cofres públicos, “não teria sentido as pessoas jurídicas de

direito público cobrarem impostos entre si, visto que, a renda auferida acabaria retornando às próprias pessoas arrecadadoras em virtude da repartição de receita”.

Importa ressaltar que a forma federativa de Estado é considerada cláusula pétrea, não podendo ser atingida nem mesmo por Emenda Constitucional (artigo 60, §4º, I, da CF/88). Portanto, tratando-se a imunidade recíproca de instrumento que visa garantir o pacto federativo, nem mesmo através de emenda constitucional poderá essa imunidade ser restringida. O próprio STF já teve a oportunidade de se manifestar nesse sentido (BRASIL. STF – ADIn 939-7 – DF – TP – Rel. Min. Sydney Sanches – DJU 18.03.1994).

Tamanha é a relevância do tema que, a Carta Magna de 1891 já proibia os Estados de tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente, nos seguintes termos: “Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

A Constituição de 1934 ampliou tal imunidade, através de seu artigo 17, inciso X¹, passando a incluir expressamente os municípios e vedando não só os entes federativos de tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, mas estendendo a mesma salvaguarda “às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”.

¹ Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

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.

Na Carta de 1937, a imunidade recíproca para tributos foi mantida, mas os serviços públicos concedidos voltaram a poder ser tributados, salvo se lhes fossem outorgadas isenções, no interesse comum, por lei especial (artigo 32, parágrafo único²).

A partir de 1946, a imunidade em questão foi restringida aos “*impostos sobre bens, rendas e serviços uns dos outros*”, e continuou expressamente permitida a tributação dos serviços públicos (artigo 31).

A Constituição de 1967 foi além: substituiu a palavra “*bens*” por “*patrimônio*” (artigo 20, III, “a”); trouxe dispositivo prevendo expressamente a extensão da imunidade às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes (artigo 20, § 1º); e esclareceu que, quanto aos serviços públicos concedidos, o tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado que a União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais (artigo 20, §§ 1º e 2º).

Por sua vez, a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, acrescentou que a imunidade recíproca não exonera “o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda”.

² Art 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

- a) criar distinções entre brasileiros natos ou discriminações e desigualdades entre os Estados e Municípios;
- b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
- c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.

Finalmente, a Constituição de 1988 proibiu a União de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (artigo 151, III) e disciplinou o instituto da imunidade recíproca da forma que se segue:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

[...].

Alguns pontos não de ser destacados do texto constitucional acima:

- 1) a imunidade permaneceu sendo aplicável exclusivamente a impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços;
- 2) o texto constitucional passou a prever expressamente a possibilidade de as fundações públicas serem alcançadas pela imunidade, desde que observadas as mesmas restrições vigentes para as autarquias, ou seja: somente será imune o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais de ambas ou às delas decorrentes;
- 3) foram expressamente excluídos da imunidade o patrimônio, a renda e os 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;

4) restou mantida a cobrança dos impostos devidos pelo promitente comprador em relação aos bens imóveis; e

5) nada foi dito quanto aos serviços públicos concedidos e atividades contratadas pelo poder público, sendo certo que a União não mais poderá instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (isenção heterônoma), na forma prevista pelas Constituições anteriores (apesar das divergências doutrinárias, entende-se possível a concessão de isenções heterônomas através de tratados internacionais).

Por constituírem privilégio de natureza exclusivamente constitucional, tais regras não poderão sofrer restrição por normas de hierarquia inferior. Ademais, pelo mesmo motivo, leciona José Afonso da Silva (2007) que as imunidades não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição. Outrossim, o alcance de cada um desses dispositivos vem sendo delineado pelos operadores do direito na atividade que lhes compete de interpretar o texto constitucional. É desse exercício que resultam as conclusões apresentadas a seguir sobre cada uma das assertivas mencionadas anteriormente.

4.1 APLICAÇÃO RESTRITA AOS IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS

Como vimos, ao tratar da imunidade em tela, o texto constitucional se refere expressamente a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços.

A primeira conclusão resultante da leitura do dispositivo é que a imunidade recíproca apenas alcança impostos, não possuindo nenhum efeito quanto às demais espécies tributárias que, de acordo com a teoria quinquipartida, são: as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Há quem queira ampliar o alcance do instituto a outros tributos ou a impostos com incidência diversa da mencionada. É o que se verifica, por exemplo, na doutrina de Hugo de Brito Machado (2008, p. 285), para quem “a imunidade recíproca abrange, seguramente, os demais tributos”, pois “o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular”.

Entendemos haver um equívoco em tal ampliação e restar improcedente o argumento apresentado pelo Douto Tributarista. Apenas a União é ente soberano. Os demais entes federativos são dotados exclusivamente de autonomia e o simples fato de fazerem parte do ente soberano não os deixa a salvo da ordem tributária interna, posto que nem a própria União o está. Admitindo-se o contrário, nenhum dos dispositivos constitucionais poderia ser aplicado a qualquer dos entes da federação.

Noutra vertente, é possível argumentar que o artigo 111, I e II³ do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a interpretação da legislação tributária que disponha sobre

³ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

suspensão ou exclusão do crédito tributário ou outorga de isenção deve ser literal, não se aplica às imunidades, já que estas não se confundem com as hipóteses de isenção e nem mesmo são formas de suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Todavia, mesmo que tal raciocínio seja considerado válido, isso não quer dizer que a interpretação do texto deva ser amplíssima a ponto de abranger tributos ou situações sequer citados no texto da constituição, ou pior, expressamente excluídos do alcance das imunidades.

A Lei Maior também protege a obtenção de rendas pelo Estado através da arrecadação tributária. Até porque, o fruto dessa arrecadação é o que permitirá ao Estado colocar em prática as inúmeras garantias constitucionais conferidas aos cidadãos. Nesse diapasão, a interpretação dos dispositivos não deve extrapolar aquilo que foi colocado pelo constituinte sob pena de malferir o Sistema Tributário vigente.

É bem verdade que as imunidades não se referem exclusivamente aos tributos não-vinculados (impostos), posto existirem situações de imunidades para taxas (artigo 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI, LXXVII e artigo 226, § 1º, por exemplo), contribuições sociais (artigo 195, § 7º) e outras.

Contudo, no caso das imunidades do artigo 150, VI, da Carta Constitucional, o próprio texto refere-se expressamente a “impostos”. Assim, não há como escapar à literalidade do dispositivo constitucional, devendo seguramente a imunidade recíproca alcançar apenas os impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços. Interpretar de outra forma seria ampliar indevidamente o alcance do dispositivo ferindo sua *mens legis* e a lição do brocardo jurídico segundo o qual no direito não existem palavras vazias.

O que se pode e deve é discutir a abrangência da expressão “*patrimônio, renda ou serviços*” e quais impostos o constituinte quis inserir no rol daqueles por ele ditos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços. Comungam dessa opinião os doutos Sacha Calmon Navarro, Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro, entre outros.

Sobre a matéria, importa destacar que o CTN classifica os impostos em:

- impostos sobre o comércio exterior (imposto sobre a importação - II e imposto sobre a exportação - IE);

- impostos sobre o patrimônio e a renda (imposto sobre a propriedade territorial rural - ITR, imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos - ITBI, imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - IR);

- impostos sobre a produção e a circulação (imposto sobre produtos industrializados - IPI, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICM, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários - IOF, etc.); e

- impostos especiais.

Durante considerável período, referida classificação foi utilizada como base para a definição do alcance das imunidades do artigo 150, VI. Ademais, entendia-se que, em nosso Sistema Tributário, somente se considera que um tributo incide sobre o patrimônio quando a tributação é direta e o fato gerador dessa tributação é a propriedade ou a transferência de bens.

Assim, a conclusão predominante era de que tais imunidades somente abrangeriam: o ITR, o imposto sobre grandes fortunas, o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITCMD, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA, o IPTU, e o imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis - ITBI, todos incidentes sobre o patrimônio; o IR, único incidente sobre a renda; e o imposto sobre serviços – ISS, ficando de fora os demais.

Todavia, já existe entendimento pacífico por parte do STF rechaçando o uso da classificação dos tributos contida no CTN, pois, sendo as imunidades normas de hierarquia constitucional, a abrangência destas não pode restar limitada por norma de hierarquia inferior.

A título ilustrativo, reproduzimos a seguir a ementa de um dos julgados do Colendo Tribunal nesse sentido:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c.

I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II. - Precedentes do STF.

III. - R.E. não conhecido. (BRASIL. STF – RE 203755 – ES –Rel. Min. Carlos Velloso – DJ 08.11.96 – 2ª Turma)

Para a definição da amplitude do instituto, o que se busca atualmente são os conceitos de patrimônio, renda e serviços.

Patrimônio pode ser definido como o conjunto dos bens singulares, das universalidades de fato (pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária) e das universalidades de direito (complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor

econômico) pertencentes a determinada pessoa, conforme artigos 89 a 91 do Código Civil de 2002⁴. Contudo, é evidente que a alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da CF/88 não está se referindo ao conjunto por si só, mas a cada um dos bens e direitos que o compõem.

De acordo com o artigo 43, I, do CTN, renda nada mais é do que “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”.

Serviço, por sua vez, pode ser definido como a atividade prestada com o intuito de fornecer comodidades. O § 2º do artigo 9º do CTN prevê que o termo serviço utilizado na Constituição deve ser interpretado como a abranger, “exclusivamente, os serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público” e “inerentes aos seus objetivos”.

Aliomar Baleeiro (2005, p. 130), em texto escrito ainda sob a égide da EC nº 1, de 1969, contribui para essas definições da seguinte forma:

São bens todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa ou estabelecimento. A totalidade dos bens, inclusive direitos subjetivos, constitui o *patrimônio*, a universalidade das coisas do titular delas, *universitas rerum*, que a CF quer imune dos impostos de qualquer outra Pessoa de Direito Público (art. 19, III, a).

Rendas não são apenas os tributos, mas também quaisquer outras.

Serviços são os públicos, segundo a noção que deles dá o Direito Administrativo (...): quaisquer organizações de pessoal, material, sob a responsabilidade dos poderes de

⁴ Art. 89. São singulares os bens que, embora reunidos, se consideram *de per se*, independentemente dos demais.

Art. 90. Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária.

Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

Pessoa de Direito Público Interno, para desempenho de funções e atribuições de sua competência, enfim, todos os meios de operação dessas Pessoas de Direito Público, sob várias modalidades, para a realização dos fins que a Constituição, expressa ou implicitamente lhes comete.

Ou seja, em tese, não poderá incidir nenhum imposto sobre qualquer bem do ente federativo, qualquer rendimento deste, seja oriundo de tributos ou fruto do mercado de capitais ou do trabalho, ou sobre qualquer serviço público por ele prestado com base em atribuição explícita ou implícita na Constituição, sendo que os demais impostos ou tributos permanecem sendo aplicados.

Aliando-se a tal conclusão, se afigura razoável conceber, por exemplo, a não incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) sobre o patrimônio financeiro das entidades imunes. Esta parece ser a *ratio* do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que ao regulamentar o IOF, determina no § 3º de seu artigo 2º o seguinte:

§ 3º Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

I - autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - templos de qualquer culto;

III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Ao passo em que inexistente qualquer preceito normativo ou regra hermenêutica a autorizar a extensão da imunidade recíproca a outras espécies tributárias além dos impostos, também não existem regras que autorizem a redução do alcance do instituto. Destarte, a imunidade dos entes

políticos aplicar-se-á a todo e qualquer imposto que atinja patrimônio, renda ou serviço ainda que a denominação dada a ele seja diversa, pois a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo o nome dado à figura tributária irrelevante para a sua caracterização (artigo 4º, I do CTN⁵).

Assim, caso estejamos diante de um tributo denominado por lei de contribuição social, mas que na verdade possua fato gerador de imposto, o tributo deverá ser tratado e sofrer todas as restrições atinentes aos impostos.

Registre-se, por fim, que conforme § 1º do artigo 9º do CTN, as imunidades do artigo 150, IV da CF/88 não excluem a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, “da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte”, e nem “as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”.

4.2 AUTARQUIAS, FUNDAÇÕES PÚBLICAS E A VINCULAÇÃO ÀS FINALIDADES ESSENCIAIS

Da leitura do texto constitucional decorre que a imunidade recíproca deverá ser conferida às autarquias e às fundações públicas. Todavia, ao contrário do que ocorre com os entes da administração direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), cuja imunidade é ampla, no

⁵ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

caso das autarquias e fundações, o instituto imunizante somente abrange o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais destas ou às delas decorrentes. Ou seja, para as autarquias e fundações públicas, a imunidade somente alberga as situações necessárias e indispensáveis ao alcance das finalidades essenciais destas ou às delas decorrentes.

Mediante analogia ao artigo 14, § 2º do CTN⁶, que trata dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, e das instituições de educação e de assistência social, pode-se afirmar que as finalidades essenciais das autarquias e fundações devem ser buscadas nas respectivas leis de criação ou atos constitutivos. Tal busca deve ser sempre permeada pelo princípio da razoabilidade.

Pontifica Roque Antonio Carrazza (2005) que as finalidades essenciais da entidade são aquelas que inequivocamente conduziram à sua criação, ou seja, são os objetivos almejados com essa criação, enquanto as finalidades decorrentes são as que possibilitam o pleno atendimento das primeiras.

José Cretella Júnior (1995, p. 101) já esclarecia:

Toda autarquia, fundação ou corporação é afetada a uma finalidade. E essa finalidade é específica, não genérica, porque a autarquia tem 'capacidade específica', ao contrário da pessoa política, a União, por exemplo, que tem 'capacidade genérica'. Por isso se diz que a autarquia é informada pelo princípio da especialidade, assim enunciado: 'as entidades autárquicas são dotadas de capacidade específica, sendo-lhes interdito desviarem-se dos fins determinantes de sua criação' (cf. nossos Curso de direito administrativo, 8ª Ed., 1986, p. 16 e Manual de direito administrativo 3ª Ed. 1984, p.

⁶ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

(...)

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

31). A Constituição é duplamente redundante ao dizer 'serviços vinculados às suas atividades essenciais', pois a autarquia somente pode desempenhar ou prestar serviços essenciais específicos. (...) a autarquia será vinculada ao fim que a lei lhe destinou, porque, do contrário, haveria a 'aberratio finis', o que nulifica a atividade distorcida.

Como vimos, a imunidade vem sendo conferida às autarquias desde a Carta de 1946, sendo que, para as fundações públicas, a previsão expressa veio a partir de 1988. Ao ampliar o alcance da imunidade recíproca a essas entidades, o que se objetiva é unicamente incentivar a atuação destas nos objetivos estipulados pelo poder público e não promover um enriquecimento desmedido, fato que justifica a limitação relativa às finalidades essenciais. Com o fito exatamente de permitir o incentivo à atuação dessas entidades, o STF tem sido bastante flexível na interpretação dessa restrição.

O alcance da expressão "patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes" utilizada pela Constituição, pode ser obtido através de duas formas de interpretação.

A primeira está direcionada ao exato momento em que surge a renda, em que é prestado o serviço e em que é utilizado o patrimônio e a conexão direta destes com as finalidades essenciais dos entes.

Interpretando o dispositivo desta forma, estariam sujeitos à tributação normal os rendimentos de aplicações financeiras, bem como os rendimentos de aluguel de imóveis a terceiros. Também estariam sujeitos a impostos quaisquer serviços não relacionados às finalidades do ente, mas prestados como forma de angariar fundos e o imóvel locado para terceiro estaria sujeito ao IPTU.

A segunda forma de interpretação está relacionada à destinação do patrimônio, renda ou serviço. Essa linha de interpretação está mais voltada para finalidade da renda obtida e constitui expressão de uma interpretação teleológica do dispositivo constitucional.

Por esse raciocínio, qualquer rendimento utilizado para a atividade fim da entidade, independentemente da forma como foi originado, estaria amparado pela imunidade, assim como qualquer patrimônio utilizado para a obtenção de tais rendimentos ou qualquer serviço prestado com esse objetivo. Assim, os rendimentos de aplicação financeira ou de aluguel estariam imunes desde que utilizados para as atividades fim da entidade, o mesmo se aplicando em relação ao IPTU incidente sobre imóvel alugado ou ao ISS em relação a serviços não relacionados às finalidades do ente, mas prestados como forma de obter recursos financeiros destinados ao custeio das finalidades essenciais.

O STF vem firmando entendimento inclinado à segunda forma de interpretação mencionada. Após longos debates, os membros daquela corte passaram a optar por uma interpretação mais finalística, de forma a permitir a extensão das imunidades às outras atividades das entidades, ainda que lucrativas, desde que não haja ofensa à livre concorrência e o montante obtido reverta para as finalidades essenciais.

Esse é o entendimento que se depreende do julgamento dos REs 116.188-SP, 144.900-SP 210.742-MG, 218.503-SP, 237.718-SP, 247.809 RJ, 257.700-MG e do teor da súmula nº 724 daquele tribunal, segundo a qual: “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Seguindo a mesma linha de interpretação, no julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1802-3/DF, em 27 de agosto de 1998, o plenário do STF, por unanimidade, suspendeu, até a decisão final da ação, a vigência do § 1º, do artigo 12, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997⁷, segundo o qual, para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição não estariam abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. Eu seu voto, o Min. Sepúlveda Pertence, relator da ação, esclarece:

[...] 'rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras' são renda, alcançados, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a instituição imune e, portanto, não subtraíveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar.

Uma das informações prestadas questiona é se as aplicações no mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficente sem finalidade lucrativa. Como antes ficou dito, o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados.

Embora nem a súmula e nem a ADI se refiram expressamente à situação ora em análise, é razoável a extensão desse entendimento do Excelso Pretório para as autarquias e fundações, posto que o § 2º do artigo 150, VI, da Constituição Federal determina, para estas, restrição semelhante à das pessoas mencionadas no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF/88.

Enquanto a imunidade para partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços, "*relacionados com as finalidades essenciais das entidades*", a imunidade para as

⁷ Através do mesmo julgamento restou suspensa a vigência da alínea "f" do § 2º do mesmo art. 12, do art. 13, "caput", e do art. 14, todos da sobredita Lei nº 9.532, de 1997.

autarquias e fundações é restrita ao patrimônio, à renda e aos serviços, “*vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*”.

Percebe-se que a imunidade conferida às autarquias e fundações abrange não só as atividades e bens vinculados às suas finalidades essenciais, mas também às delas decorrentes, condição que se mostra, a princípio, mais abrangente do que a colocada para as entidades referidas no artigo 150, VI, “c” da CF, apesar de o termo “*vinculados*”, utilizado para as autarquias e fundações, nos parecer mais restritivo do que o termo “*relacionados*”.

Nesse ponto, importa salientar a lição de Ives Gandra da Silva Martins (2006), para quem a tributação apenas se justifica se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados, visto que, de rigor, as atividades dessas entidades estão dentro do campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertá-las.

Assim, ainda que prevalecendo a interpretação teleológica, é necessário ter a cautela de observar se aquela renda está sendo efetivamente utilizada nas atividades fins das entidades ou ainda se a aplicação da imunidade no caso em tela não provocará uma concorrência desleal capaz de gerar efeitos nefastos à iniciativa privada, em ofensa ao princípio da livre concorrência previsto no artigo 173 da Carta Magna.

4.3 ATIVIDADES PRIVADAS OU COM COBRANÇA DE PREÇOS OU TARIFAS

Por expressa disposição constitucional, a imunidade recíproca não se aplica “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” (artigo 150, VI, §3º). Referida restrição é válida tanto para as pessoas políticas, quanto para as autarquias e fundações.

Neste caso, a preocupação do constituinte de 1988 foi nitidamente com a defesa da concorrência. Ora, se o poder público, ainda que atuando na exploração de atividades econômicas, estivesse livre da incidência de impostos, é óbvio que teria um custo bem inferior ao das empresas particulares que atuassem no mesmo mercado. Fatalmente, um custo total inferior resultaria em preços menores e provocaria uma concorrência desleal, prejudicando o mercado. Da necessidade de inibir esses prejuízos veio a regra em análise.

Sobre o tema, aduz Hugo de Brito Machado (2008, p. 283-284):

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa [...]. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal. Esperamos que essa interpretação ampliadora da ressalva, que em matéria de serviços praticamente anula a regra imunizante, deixando imunes apenas os serviços gratuitos, não prevaleça. Não podemos, todavia, deixar de reconhecer que ela é razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame.

Como bem ressaltado pelo tributarista citado, um dos pontos a serem enfrentados neste tópico é a interpretação da norma constitucional que ceifa a imunidade recíproca nas situações “em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”. O ponto nevrálgico da questão consiste em apurar se a expressão mencionada acima se refere simplesmente ao termo “*atividades*” ou à expressão “*atividades econômicas*”.

Concluindo-se pela primeira tese, presente a contraprestação, a entidade perderia a imunidade qualquer que fosse o tipo de atividade prestada (pública ou privada).

Já a segunda tese permite concluir que somente as entidades que exercem atividades econômicas com contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário é que estariam fora do alcance da imunidade recíproca, persistindo esta para as entidades que prestam exclusivamente serviços públicos.

A primeira tese parece mais lógica em uma interpretação literal. Abona a segunda tese a necessidade de uma interpretação teleológica do dispositivo e este vem sendo o caminho da jurisprudência do STF.

Parece claro que o objetivo do constituinte, ao redigir a exceção em análise, foi o de propiciar isonomia entre a iniciativa privada e o poder público na exploração de atividade econômica em sentido estrito, evitando que o poder público atue de forma privilegiada em situações de concorrência com a iniciativa privada.

Entendeu o constituinte que, se há contraprestação, há o risco de estar havendo concorrência desleal. Nesse sentido, é válido defender que somente nas situações que representem real ofensa ao princípio da livre concorrência é que a restrição se aplica, restando

amparada pela imunidade entidade que preste serviço público essencial e exclusivo do Estado, ainda que haja contraprestação.

Em algumas soluções de consulta, respondidas por determinadas Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (vide anexos A a E), foi reconhecida a possibilidade de conferir imunidade recíproca a entidades de direito público, prestadoras de serviços eminentemente públicos, mesmo havendo contraprestação pelos serviços (Solução de consulta SRRF/9ª RF /DISIT nº 403, de 28 de novembro de 2006, Solução de consulta SRRF/8ª RF /DISIT nº 298, de 28 de outubro de 2008, Solução de consulta SRRF/9ª RF /DISIT nº 65, de 31 de março de 2004, Solução de consulta SRRF/1ª RF nº 53, de 26 de julho de 2006, Solução de consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 36, de 16 de junho de 2005).

Ponto também bastante controverso diz respeito à extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista – pessoas jurídicas de direito privado. Uma das correntes de interpretação entende que a imunidade recíproca deixa de abarcar as empresas públicas e sociedades de economia mista, seja pelo fato de estas atuarem em regra na exploração de atividades econômicas, mas também pelo fato de o texto constitucional não as haver expressamente mencionado ao lado das autarquias e fundações.

Nesse sentido, temos a Súmula nº 76 do STF, editada em 13/12/1963, na vigência da constituição de 1946: “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", Constituição Federal.”

Pesa a favor dessa corrente o próprio texto constitucional de 1988, tendo em vista que o §2º do artigo 173 da CF assenta que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Ocorre que, a análise do próprio *caput* do artigo, bem como de seu §1º, permite a conclusão de que os dispositivos em questão somente se aplicam às empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica, não se aplicando às que prestam serviços públicos.

É que o § 1º do artigo 173⁸, ao fixar que a lei estabelecerá o estatuto jurídico das entidades dispondo, entre outros, sobre a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, se refere exclusivamente ao “estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”. Não havendo vírgula antes da expressão “que explorem atividade econômica [...]”, conclui-se tratar-se de uma oração subordinada adjetiva restritiva, conseqüentemente, o dispositivo somente se aplica às entidades que explorem essas atividades próprias da iniciativa privada e não a todas as empresas públicas e sociedades de economia mista.

Em caso emblemático julgado através do RE 354.897 RS de relatoria do Ministro Carlos Veloso, o STF conferiu imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública federal.

8 Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

(...)

Da leitura do voto do Ministro Relator verifica-se que, com base na natureza de sua atividade, por prestar serviço público exclusivo do Estado, conforme artigo 21, X da CF, a ECT foi equiparada às autarquias para efeito de incidência da regra da imunidade recíproca.

Seguindo a mesma linha, no julgamento do RE 363.412 BA, o STF entendeu que a INFRAERO (também empresa pública federal) está amparada pela imunidade recíproca por prestar serviço público constitucionalmente atribuído à União.

No voto proferido ao relatar o agravo regimental interposto pelo Município da Salvador contra a referida decisão, assim se posiciona o Ministro Celso de Mello:

A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (Caso da Infraero), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos. (RE 363.412-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 7-8-07, DJE de 19-9-08)

Referida decisão vem abonada pela doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p.298), para quem se não houver concessionário ou permissionário do serviço público, escolhido mediante licitação, na forma da lei, “o prestador de serviço público terá de ser entendido como o próprio Poder Público dele encarregado, sendo o órgão que o execute mera ‘longa manus’ daquele, ainda que se trate de empresa pública, simples delegatária”.

Pode-se ainda citar um exemplo de julgado do STF estendendo a imunidade recíproca a sociedade de economia mista prestadora de serviço público. Foi o que ocorreu em 06/02/2007 no julgamento da Ação Cautelar 1.550-2 RO de relatoria do Ministro Gilmar Mendes pela 2ª Turma do STF. A Companhia de Água e Esgoto de Rondônia (CAERD), sociedade de economia mista

prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) foi considerada destinatária da proteção prevista no artigo 150, VI, “a” da Constituição.

Importa ressaltar que, mesmo entre os ministros do STF, o posicionamento relatado acima não é unânime. É o que se verifica da leitura do voto do ministro Marco Aurélio na Ação Cível Originária 959-4 RJ. Colacionamos a seguir alguns excertos do referido voto:

[...] sempre sustentei, no Plenário, que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, sendo uma pessoa jurídica de direito privado que explora atividade econômica, não está protegida pela imunidade versada no artigo 150, inciso VI, alínea “a” [...] Não confundo empresa pública, pessoa jurídica de direito privado, com a União, com o Estado, com o Distrito Federal, com o Município. Mas há mais: o artigo 173, ao prever a exploração direta de atividade econômica pelo Estado, contém regra que obstaculiza um verdadeiro privilégio, que seria o tratamento diferenciado das empresas públicas e das sociedades de economia mista. Vem-nos do § 2º do referido artigo 173: [...]

Por sua vez, no julgamento de Agravo Regimental interposto na Ação Cível Originária 765-1, o Ministro Ricardo Lewandowski se posicionou contrário ao pleito da ECT por verificar que a empresa presta diversos serviços que não são estritamente públicos, como o banco postal e o importa fácil, além de comportar sistema de franquia que representa negócio bastante lucrativo.

É evidente que as decisões mencionadas acima, ainda que unânimes, não poderiam ser ampliadas para toda e qualquer empresa pública ou sociedade de economia mista. O próprio STF negou essa extensão em várias oportunidades. Contudo, ficam os precedentes no sentido de conferir imunidade recíproca a empresas públicas ou sociedades de economia mista que executem serviços de prestação exclusiva e obrigatória pelo Estado.

Parte considerável da doutrina ainda entende que a imunidade recíproca não pode ser estendida a nenhuma pessoa jurídica de direito privado, especialmente diante da redação do

próprio §2º do artigo 173 da CF/88 que proíbe expressamente as empresas públicas e sociedades de economia mista de usufruírem de privilégios fiscais não extensivos às demais empresas do setor privado.

A Receita Federal do Brasil já se manifestou contrária à extensão da imunidade recíproca a empresas públicas e sociedades de economias em alguns casos concretos. É o que se verifica, v.g., nas seguintes decisões: Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit nº 27, de 9 de março de 2009, Parecer CST/ SIPR nº 1135, de 1988, Solução de consulta SRRF/1ª RF/DISIT nº 49, de 14 de junho de 2005, Solução de consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 255, de 24 de julho de 2007 (ver anexos F, G e H).

4.4 PROMITENTE COMPRADOR

Ricardo Alexandre (2007, p. 155) define compromisso irretratável de compra e venda como “o contrato pelo qual o promitente vendedor obriga-se a vender ao promitente comprador determinado imóvel, pelo preço, condições e modo combinados”. Ressalta, todavia, que nesse tipo de contrato a outorga da escritura definitiva somente ocorre após o adimplemento da obrigação.

Assim como a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, a Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a possibilidade de cobrança de imposto em relação ao promitente comprador de bem imóvel de propriedade dos entes amparados pela imunidade recíproca. Tal previsão se fez necessária com o intuito de encerrar discussão existente até então.

Antes da EC nº 1, de 1969, defendeu-se que pelo fato de o imóvel ainda ser de propriedade dos entes imunes, não poderia sofrer imposição de impostos, ainda que fosse objeto de promessa de compra e venda. Esse era inclusive o entendimento do Supremo Tribunal Federal, agora reformado, conforme se defluiu do teor da Súmula STF nº 583: “Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.”

Vimos que as imunidades podem ser objetivas, quando se referem a determinados bens ou transações ou subjetivas, quando são atinentes a determinadas pessoas. A imunidade recíproca é subjetiva, relativa aos entes de direito público e não objetiva em relação ao patrimônio destes.

Assim, da mesma forma que o imposto é devido pelo promitente comprador de bem particular, o imposto que passa a ser devido pelo promitente comprador de bem público não pode deixar de ser cobrado, a não ser que o adquirente seja também ente de direito público amparado pela imunidade.

Exemplifica Luciano Amaro (2007, p. 154) que se o domínio do imóvel pertence à União e essa promete vendê-lo a pessoa não imune, o imposto territorial e predial pode ser cobrado do promitente comprador, não obstante a propriedade ainda não lhe tenha sido transferida. Complementa o autor: “se a imunidade é atributo pessoal do promitente vendedor, e não do promitente comprador, não se poderia entender que ela se estendesse ao segundo, quando a sujeição passiva se reporte a este”.

Nesse ponto, importa destacar que, de acordo com a jurisprudência do STF, caso o imóvel esteja apenas temporariamente ocupado por empresa delegatária de serviço público, mas integre efetivamente o patrimônio de ente imune (sem promessa de compra e venda), subsiste a

imunidade (vide RE 253.394, julgado pela 1ª Turma do STF em 26/11/2002 – Relator Min. Ilmar Galvão – DJ de 11/04/2003).

4.5 SERVIÇOS PÚBLICOS CONCEDIDOS E ATIVIDADES CONTRATADAS PELO PODER PÚBLICO

Apesar de não restar expresso no texto da atual Carta Maior, permanece vigente a regra prevista expressamente desde a Constituição de 1937 até a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, segundo a qual os serviços públicos concedidos não gozam de imunidade tributária. É bem provável que o constituinte de 1988 tenha deixado de fazer essa referência expressa por considerar desnecessária tal menção diante da clareza da questão.

Também é de se registrar que a regra continua prevista no artigo 13 do CTN (publicado durante a vigência da EC nº 18, de 1965), segundo o qual a imunidade recíproca “não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência”.

Ora, se nem os próprios serviços públicos repassados a terceiros estão albergados pela imunidade, quicá o patrimônio e a renda das pessoas incumbidas da atribuição de prestar esses serviços via concessão, ou mesmo outros serviços eventualmente por elas prestados. Assim, os concessionários e permissionários de serviços públicos, por não se confundirem com as entidades de direito público, também não gozam de imunidade tributária.

O mesmo se aplica às atividades contratadas pelo poder público. Os contratantes não podem se beneficiar da imunidade recíproca, já que tal imunidade, além de ter natureza subjetiva, somente se configura quando o contribuinte legal do imposto é um ente público, não sendo aplicada nos casos em que o ente público é mero contribuinte de fato.

Nesse sentido, faz-se necessário esclarecer os conceitos de contribuinte legal e contribuinte de fato: contribuinte legal é aquele que deve recolher o tributo aos cofres públicos por determinação legal (por exemplo, aquele que comercializa produto sujeito ao ICMS); por sua vez, contribuinte de fato é aquele que, por estar na etapa final da cadeia econômica de circulação, efetivamente arca com o ônus dos tributos que incidiram durante a cadeia (consumidor final de produto sujeito ao ICMS).

No dizer de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.149):

Do ponto de vista econômico costuma-se distinguir o chamado contribuinte de direito do contribuinte de fato. O primeiro corresponde ao que o CTN designa de sujeito passivo da obrigação principal e o subdivide em contribuinte e responsável, porque esses são juridicamente os devedores, são eles que respondem pelas obrigações perante o fisco.

Entretanto, embora o contribuinte e o responsável sejam os que efetuam o pagamento dos tributos, especialmente no caso de impostos indiretos, como IPI, ICMS etc., pelo fenômeno da repercussão aqueles, ao venderem as mercadorias ou efetuar negócios, transladam, expressa ou implicitamente, o quantum dos impostos que, afinal, vão ser suportados pelos últimos compradores ou consumidores finais. Estes são então chamados contribuintes de fato.

A imunidade recíproca se refere apenas ao contribuinte legal, de sorte que havendo a contratação de determinada empresa por um ente público para executar determinada obra ou serviço em nome deste, não poderá tal empresa deixar de recolher os impostos devidos amparando-se na imunidade recíproca.

Ainda como paralelo, releva destacar que a imunidade recíproca também não possui o condão de, por exemplo, afastar a tributação sobre a remuneração para aos servidores públicos e nem a tributação sobre os rendimentos dos títulos da dívida pública pertencentes a particulares.

5 OS TRIBUTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E A IMUNIDADE RECÍPROCA

Existem inúmeros tributos exigíveis nas operações de comércio exterior, dentre os quais podemos citar: o imposto de exportação (IE), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF), o imposto sobre a renda (IR) e os impostos incidentes sobre serviços prestados no exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior (ISS, ICMS e outros). Considerando o foco deste trabalho, trataremos apenas dos tributos incidentes sobre as operações de importação de bens, que serão mencionados a seguir.

A tributação nas operações de importação é bastante ampla. Além da cobrança do Imposto sobre a Importação (II) - que tem a função extra fiscal de balizar a relação entre o mercado internacional e o mercado interno, tornando mais onerosa ou incentivando a entrada de determinados produtos - são cobrados nas operações de importação alguns outros tributos com o fito de equalizar a carga tributária incidente sobre os bens importados e a carga tributária existente para a produção interna.

Nesse ponto, importa destacar que a equiparação entre a tributação do produto nacional e o estrangeiro, distinguindo-se apenas a tributação deste último em função do imposto sobre a importação, é amplamente aceita no âmbito da Organização Mundial de Comércio (OMC). De acordo com o princípio do tratamento nacional, previsto no artigo III do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT/94), deve haver equivalência entre o tratamento dado ao produto importado e o nacional seja em relação a regulamentos técnicos, seja em relação à tributação.

A finalidade desse princípio é impedir que os membros da OMC favoreçam o produto interno através da instituição de regras e tarifas mais árduas ao importado, mas também ampara que se promova igualdade de condições entre os produtos.

Com esse objetivo de evitar o favorecimento do produto importado em detrimento ao produzido internamente, são cobrados o Imposto sobre Produtos industrializados (IPI), o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e as contribuições para o Programa de Integração Social, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/PASEP e COFINS Importação).

Por fim, existe a cobrança de uma taxa pelo uso do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), que permite a elaboração e o processamento da Declaração de Importação de forma eletrônica (a chamada Taxa Siscomex), bem como a exigência de uma contribuição sobre o valor dos fretes marítimos, denominada Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)

Veremos a seguir as implicações da imunidade recíproca sobre a cobrança de cada um desses tributos.

5.1 IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

O Imposto sobre a Importação (II), de competência da União, está previsto no artigo 153, I, da CF/88. Por tratar-se de importante mecanismo de regulação econômica, assim como o são o

IE, o IPI e o IOF, a Carta Magna, através do §1º do mesmo artigo, faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas desses impostos mediante normas infralegais. No caso do II, a alteração dessas alíquotas pelo Poder Executivo deverá ter o fito de ajustá-las aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (artigo 21 do CTN⁹).

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 37, 18 de novembro de 1966, estabelece que “o imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

Considerando a impossibilidade de apurar exatamente a data em que a mercadoria entrou no território nacional para efeito da ocorrência do fato gerador e de cálculo do tributo, ter-se-á por ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação (artigo 23 do Decreto-Lei nº 37, de 1966).

Referida declaração de importação, conforme artigo 44 do mesmo Decreto-Lei, é de apresentação obrigatória para toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, e será preenchida via Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) e entregue à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.

⁹ SEÇÃO I

Impostos sobre a Importação

(...)

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Classificado pelo CTN como um imposto sobre o comércio exterior e não como um imposto sobre o patrimônio e a renda, durante algum tempo resistiu o entendimento de que a imunidade do artigo 150, VI, "a", da CF não afastava a exigência desse tributo.

Atualmente, predomina entendimento no sentido de afastar a cobrança do II caso o produto importado por entidade imune venha a integrar o patrimônio desta ou seja utilizado em serviços a serem por essas entidades prestados.

Sobre o tema, já ensinava Aliomar Baleeiro (1977, p. 120-121):

Parece-nos que a chave para a solução há de procurar-se, em cada caso, na pesquisa da destinação da mercadoria importada. Se ela é específica do serviço público – por exemplo, material rodante de extinção de incêndios, telescópios para observatório astronômico, sinaleiras de trânsito etc., -, ou se o Governo importador justifica o seu emprego no serviço público, cremos que o caso se enquadra na imunidade. Mas se a mercadoria escapa à destinação específica no serviço público ou se dele foi desviada para venda a particular, cabe a tributação, que poderá ser exigida até deste, ao adquirir material isento. Nenhuma dificuldade técnica ocorreria, porque toda venda de coisas do Estado ou Município é pública e sujeita a controle financeiro.

Essa é a posição do Colendo STF que pode ser depreendida indiretamente do julgamento do RE 243807 segundo o qual "a imunidade prevista no art.150,VI,c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos" (RE 243.807, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 15-2-00, DJ de 28-4-00).

Registre-se, contudo, que a jurisprudência do Pretório Excelso somente confere às entidades de assistência social, imunidade relativa ao II e ao IPI, nos casos de importação de bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos (v.g., RE 89.173, Moreira, RTJ

92/321; RE 89.590, Mayer, RTJ 91/1103; RE 243.807, 15.02.2000, 1ª Turma, Ilmar; e AI 378.454-AgR, 15.10.2002, 2ª Turma, Maurício e RE nº 473550/PR, Pertence, DJ 15.05.2006).

O posicionamento em questão já foi reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil ao providenciar a inserção no SISCOMEX de fundamento legal específico amparando a imunidade tributária de II e de IPI para entidades de assistência social (ver Notícia Siscomex Importação nº 0007, de 02/06/2009 – Anexo I).

Especificamente quanto à imunidade recíproca, foi editado, pela então Secretaria da Receita Federal, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 20, de 5 de novembro de 2002, publicado no DOU de 6 de novembro de 2002, que assim dispõe:

Artigo único. A vedação de instituir impostos de que trata a alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados nessas operações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo estende-se às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do art. 150 da CF.

Resta pacificado, portanto, que a imunidade recíproca alcança o II, desde que as importações sejam efetuadas diretamente pelos entes imunes e, no caso das autarquias e fundações, os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

Ainda que não fosse aceita a imunidade, existe disposição expressa de lei isentando do II as importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios e

respectivas autarquias. É o artigo 2º, I, “a” da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990¹⁰, cujos efeitos foram restabelecidos pelo artigo 1º, IV, da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Importa destacar que, nesse caso, não há nenhuma referência à necessidade de os bens das autarquias estarem vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Assim, não atendida essa condição de gozo da imunidade, poderá a autarquia requerer a isenção do tributo. Tal dispositivo não faz menção expressa às fundações públicas.

Contudo, estão estas abrangidas pelo artigo 15, II, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, o qual concede isenção do II nos termos, limites e condições estabelecidos no regulamento “às autarquias e demais entidades de direito público interno”.

5.2 IPI E ICMS

O Imposto sobre produtos industrializados (IPI) também é um imposto de competência da União estatuído no artigo 153 da CF/88. No caso de produto nacional, tem por fato gerador a saída do produto industrializado do respectivo estabelecimento produtor.

Apesar do caráter extra fiscal, conferido expressamente pelo §3º, incisos I e IV, do artigo 153 (segundo os quais o imposto será seletivo, em função da essencialidade do produto e terá

¹⁰ Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas:

- a) pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias;

(...)

reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei), é um tributo que sempre originou maciça arrecadação aos cofres federais.

A incidência deste imposto nas operações de importação está prevista no artigo 46, I, do CTN e no artigo 2º, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ambos estabelecendo que, quanto aos produtos de procedência estrangeira, o fato gerador do tributo é o respectivo desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, importa esclarecer que, nos termos do artigo 51 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, desembaraço aduaneiro é o ato através do qual a mercadoria é posta à disposição do importador após a conclusão da conferência pela autoridade aduaneira responsável.

O contribuinte do imposto é o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou quem a lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes industriais; e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão (artigo 51 do CTN).

De forma semelhante, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) incide ainda que tais operações e prestações se iniciem no exterior, consoante determina o artigo 155, II, da Carta Magna. O inciso IX, alínea “a” do mesmo artigo, com a redação dada pela EC nº 33, de 11 de dezembro de 2001, esclarece que o ICMS incidirá também “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

O tributo em questão tem caráter essencialmente fiscal e sua competência é estadual. Sendo de competência estadual, é a Lei de cada Estado a responsável pela instituição do tributo. Contudo, a própria Constituição confere à Lei Complementar (federal) competência para definir normas gerais sobre o tributo a fim de tornar semelhantes as regras aplicáveis em cada Estado.

No cumprimento desta incumbência, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 determina:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

[...]

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

[...]

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002).

Conforme já ressaltado no tópico 4.5 acima, para efeito de apuração da amplitude da imunidade recíproca é importante a distinção entre contribuinte legal (aquele que deve recolher o tributo aos cofres públicos por determinação legal) e contribuinte de fato (consumidor final que efetivamente arca com o ônus dos tributos que incidiram durante a cadeia de produção do produto), posto que a imunidade recíproca somente alcança as situações em que o ente imune puder ser enquadrado como contribuinte legal.

Tendo em vista que nas operações internas o contribuinte legal do IPI e do ICMS são, respectivamente, o estabelecimento industrial e o estabelecimento comercial. Nas situações em que os entes públicos figurem meramente como consumidores finais, não estarão amparados pela imunidade recíproca em relação ao IPI e ao ICMS.

Nesse sentido, expõe Hugo de Brito Machado (2008, p. 284-285):

A imunidade das entidades de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados (IPI), ou sobre circulação de mercadorias (ICMS), relativo aos bens que adquirem. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O Supremo Tribunal Federal já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da ciência das finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o *preço* da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto pode se dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos.

Tal orientação vem não só da doutrina, mas da jurisprudência dominante em nossa corte constitucional, vide excerto de decisão abaixo transcrito:

A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CF/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o Município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. (AI 671.412-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-4-08, 2ª Turma, DJE de 25-4-08). No mesmo sentido: AI 634.050-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23-6-09, 1ª Turma, DJE de 14-8-09.

Ocorre que, conforme legislação citada anteriormente, nas operações de importação, o contribuinte legal dos tributos em análise é a pessoa física ou jurídica que promova em seu nome a importação de mercadorias. Dessa forma, caso a importação seja feita diretamente por entidade amparada pela imunidade recíproca, constando a entidade como a importadora na declaração de importação, é possível estender o benefício ao IPI e ao ICMS. Do contrário, caso a mercadoria seja importada por terceiro, ainda que com o objetivo de repassá-la ao poder público ou de atender a contrato celebrado com o poder público, retornamos à regra anterior e o benefício da imunidade recíproca não é aplicável.

Por oportuno, cumpre registrar que os entes imunes não integrantes da administração pública direta somente estarão amparados pela imunidade recíproca caso os bens importados estejam enquadrados como vinculados às finalidades essenciais das entidades.

Ou seja, as importações efetuadas por autarquias, fundações públicas e pelos demais entes da administração indireta aos quais a imunidade for estendida, deverão passar por análise objetiva, considerando a natureza e a quantidade dos bens importados, a ser efetuada em cada caso concreto com base nas finalidades das entidades previstas nos atos constitutivos. Isso é válido tanto para o IPI e o ICMS quanto para o II.

A tal opinião, coaduna-se a jurisprudência do STF, veja-se, por exemplo, a seguinte decisão do Pretório Excelso:

Tributário. ICMS. Imunidade. Operações de importação de mercadoria realizada por entidade de assistência social. [...] A jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. (AI 669.257-AgR, Rel. Min Ricardo Lewandowski, julgamento em 17-3-09, 1ª Turma, DJE de 17-4-09).

O posicionamento retro vem sendo acatado pela Receita Federal do Brasil. Como vimos, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 20, de 2002, citado ao tratarmos do II, é igualmente válido em relação ao IPI.

Por outro lado, ainda que não reconhecida a imunidade, de forma semelhante ao que ocorre com o II, existe disposição legal isentando o IPI nas importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal, Territórios, Municípios, respectivas autarquias e demais entidades de direito público interno, sem que haja referência à necessidade de os bens estarem vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (artigos 2º e 3º da Lei nº 8.032, de 1990, c/c artigos 10 e 15 do Decreto-Lei nº 37, de 1966¹¹).

No que concerne ao ICMS, o Convênio ICMS 80/95 autorizou a concessão de isenção do imposto no recebimento, por doação, de produtos importados do exterior, diretamente por órgãos ou entidades da administração pública, direta ou indireta, bem como fundações ou entidades beneficentes ou de assistência social que preencham os requisitos previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional, observadas as condições que menciona, bem como autorizou a extensão do benefício às aquisições, a qualquer título, efetuadas pelos órgãos da administração pública direta e indireta, de equipamentos científicos e de informática, suas partes, peças de reposição e acessórios, bem como de reagentes químicos, desde que os produtos adquiridos não possuam similar nacional e obedecidas certas condições.

¹¹ Art. 10 - A isenção do imposto de importação prevista neste capítulo implica na isenção do imposto sobre produtos industrializados.

Art.15 - É concedida isenção do imposto de importação nos termos, limites e condições estabelecidos no regulamento:

I - à União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

II - às autarquias e demais entidades de direito público interno;

(...)

5.3 PIS/PASEP E COFINS IMPORTAÇÃO

A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação) foram instituídas pela Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

A cobrança dessas contribuições nas operações internas já ocorria de há muito (a contribuição para o PIS/PASEP foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, e a COFINS, pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991), fazendo-se necessária a cobrança também nas operações de importação sob pena de conferir vantagem tributária indevida ao importador em detrimento do produtor nacional, fato desabonado, como vimos, pelo Princípio do Tratamento Nacional vigente no âmbito da OMC.

A natureza jurídica de ambos os tributos é a mesma indicada pelo nome destes: Contribuição. Por não se confundirem com impostos, a cobrança do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação não podem ser obstacularizadas em função da imunidade recíproca.

É o que se pode verificar das decisões do STF em casos semelhantes, cujas ementas citamos a seguir:

Recurso extraordinário. Contribuição Social. COFINS. Incidência. Inconstitucionalidade.

2. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea d, da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento.

3. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes.

4. Recurso extraordinário não conhecido. (STF – RE 211782 – PR –Rel. Min. Néri da Silveira – DJU 24.03.00 – 2ª Turma)

Agravo regimental em recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. PASEP. Contribuição exigida de entes estatais. Imunidade

[...]

2. Imunidade recíproca. Matéria não discutida nas instâncias ordinárias. Inovação da lide. Impossibilidade. Inexigibilidade do tributo em decorrência de imunidade conferida aos entes da federação. Improcedência da pretensão. A imunidade tributária diz respeito aos impostos não alcançando as contribuições.

Agravo regimental não provido. (RE 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-04, DJ de 22-4-05)

Não obstante a inaplicabilidade da imunidade recíproca às contribuições em tela, a própria Lei nº 10.865, de 2004, isenta, em seu art. 9º, I, “a”, as importações realizadas “*pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público*” da cobrança do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Registre-se, contudo, que não mais se tratando de imunidade constitucional, e sim de norma isentiva, aplica-se à interpretação do dispositivo a regra do artigo 111, II do CTN. Destarte, a literalidade da norma deverá ser atendida com o fito de estabelecer as entidades por ela abrangidas.

Por conseguinte, somente a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público estão isentas do recolhimento dessas contribuições, não estando amparadas as empresas públicas e nem as sociedades de economia mista, por mais que prestem serviços públicos.

5.4 TAXA SISCOMEX

Conforme artigo 77 do CTN¹², as taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público, específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte. Trata-se, portanto, de um tributo vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Alfredo Augusto Becker (2002, p. 380), esclarece que a diferença entre impostos e taxas reside exatamente no núcleo da hipótese de incidência de ambos. Para o autor, “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto”, por outro lado, “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa”.

A Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Taxa SISCOMEX) é administrada pela Receita Federal do Brasil e foi instituída pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998. Referida taxa é devida no ato de Registro da Declaração de Importação e seu valor é proporcional à variedade de mercadorias inseridas na Declaração de Importação.

¹² Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Da leitura do artigo 3º, §2º da Lei nº 9.716, de 1998¹³, verifica-se que os valores da taxa poderão ser reajustados, anualmente, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

Destarte, a atividade estatal específica prestada ao contribuinte amparando a cobrança da taxa SISCOMEX é a disponibilização, a manutenção e a atualização do SISCOMEX.

Do exposto, conclui-se que a natureza jurídica do tributo em questão é efetivamente a de Taxa.

As discussões acerca do alcance da imunidade recíproca às taxas são residuais. A doutrina e jurisprudência dominantes concluem que a imunidade recíproca diz respeito somente a impostos, não incluindo as taxas. Nesse sentido, vejam-se as seguintes decisões do STF.

Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI 458.856-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 5-10-04, DJ de 20-4-07)

A imunidade tributária recíproca – CF, art. 150, VI, *a* – somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. (RE 364.202, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 3-10-04, DJ de 28-10-04)

Dessa forma, é fácil perceber que a imunidade recíproca não inibe a cobrança da taxa SISCOMEX.

¹³ Art. 3º Fica instituída a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, administrada pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

(...)

§ 2º Os valores de que trata o parágrafo anterior poderão ser reajustados, anualmente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, conforme a variação dos custos de operação e dos investimentos no SISCOMEX.

Ademais, não há previsão de isenção. Assim, a Taxa SISCOMEX deverá ser recolhida ainda que a Importação seja efetivada por órgãos ou entidades integrantes da Administração direta ou indireta.

5.5 ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE

Nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) “destina-se a atender aos encargos da intervenção da União nas atividades de navegação mercante”. O parágrafo único do mesmo artigo esclarece que tal intervenção “consiste no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras”.

Atualmente, as balizas conceituais do AFRMM estão previstas na Lei 10.893, de 13 de julho de 2004, que revogou quase integralmente o Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987 (restaram apenas os artigos 1º e 7º).

O fato gerador do AFRMM, conforme artigo 4º da Lei 10.893, de 2004, é “o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro”. O parágrafo único do mesmo artigo determina que o AFRMM “não incide sobre a navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de granéis líquidos, transportadas no âmbito das regiões Norte e Nordeste”.

A base de cálculo do tributo é a remuneração do transporte aquaviário da carga de qualquer natureza descarregada em porto brasileiro, abrangendo o frete e todas as despesas portuárias com

a manipulação de carga, constantes do conhecimento de embarque, anteriores e posteriores a esse transporte, e outras despesas de qualquer natureza a ele pertinentes (artigo 5º da mesma lei).

Da leitura do art. 10 da Lei 10.893, de 2004, extrai-se que o contribuinte do AFRMM é o consignatário constante do conhecimento de embarque. O consignatário nada mais é do que a pessoa (física ou jurídica) em nome da qual a mercadoria é enviada (consignada) e a quem a mercadoria deve ser entregue em seu destino.

Diante desse conceito, conclui-se que no conhecimento de embarque marítimo (documento mundialmente conhecido como Bill of Lading ou, simplesmente, BL) o consignatário informado deve ser o próprio comprador da mercadoria. Todavia, na prática, é comum que a mercadoria seja transportada ao amparo de um conhecimento de embarque consignado a um agente de carga. Esse agente de carga é um prestador de serviços que se responsabiliza pelo embarque das mercadorias de seus clientes, contratando todos os serviços necessários para tanto e executando as medidas burocráticas aplicáveis.

Contudo, quando a mercadoria chega ao seu destino, o agente de carga deve efetuar o procedimento denominado desconsolidação, através do qual o conhecimento de embarque consignado ao agente (chamado de BL Master) é substituído por conhecimentos de embarque consignados a cada um de seus clientes (conhecimentos filhotes ou BL House).

Assim, resta evidente que na definição dos contribuintes do AFRMM, será observado o consignatário inserido nesses conhecimentos filhotes ou BL House e não aquele informado no BL Master, sendo, a princípio, descabida a cobrança sobre os agentes de carga. Dessa forma, o contribuinte do AFRMM será, em regra, o próprio adquirente das mercadorias importadas.

Quanto à natureza jurídica dos tributos, o STF já definiu tratar-se o AFRMM de contribuição parafiscal. Tal entendimento foi inclusive sumulado pelo STF, em 1976, na vigência da Emenda Constitucional nº 1/1969, nos seguintes termos:

O ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM) É CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL, NÃO SENDO ABRANGIDO PELA IMUNIDADE PREVISTA NA LETRA "D", III, DO ART. 19 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (Súmula STF nº 553, de 15/12/1976,)

Inúmeras são as decisões judiciais mais recentes, no sentido de que o enunciado da Súmula STF nº 553, permanece válido na vigência da CF/88 e ressaltando que o AFRMM seria uma contribuição parafiscal ou especial de intervenção no domínio econômico.

É o que se conclui com a leitura das ementas dos julgados a seguir:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAL E ECONÔMICA - BASE DE CALCULO DE IMPOSTO - ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. As contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal estão a salvo da proibição de duplicidade da base de cálculo consideradas taxas e outros tributos, observadas exceções constitucionais - inteligência dos artigos 145, par. 2., 149, 154, inciso I, 155, inciso II e par. 3., todos da Carta Política da República. Precedente: recurso extraordinário n. 177. 137-2/RS, relatado perante o Pleno pelo Ministro Carlos Velloso, em 24 de maio de 1994. (RE 186862 / PR - PARANA. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 26/09/1995. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Publicação DJ 17-11-1995 PP-39226)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADICIONAL DO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. CONSTITUCIONALIDADE. O Plenário desta Corte reiterou o entendimento de que o Adicional do Frete para Renovação da Marinha Mercante, contribuição parafiscal, e da competência federal, sendo desnecessária a edição de lei complementar para sua exigibilidade. Precedentes. Agravo regimental improvido. (RE 173065 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL, AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Julgamento: 30/05/1995, Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA, Publicação DJ 15-09-1995 PP-29549)

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM: CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. I. - O ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM - e uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (C.F., art. 149). II. - O AFRMM não é incompatível com a norma do art. 155, par. 2., IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o

Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36, ADCT. III. - R.E. não conhecido. (RE 165939 / RS - RIO GRANDE DO SUL, RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento: 25/05/1995, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 30-06-1995 PP-20446)

Sendo assim, tratando-se de espécie de tributo de natureza jurídica distinta de impostos, também a cobrança do AFRMM não está impedida diante da imunidade recíproca.

Todavia, existe regra isentiva amparando as importações efetuadas pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios, ou efetuadas por intermédio de órgãos da administração direta, autárquica e fundacional (art. 14, V, "d", da Lei 10.893, de 13 de julho de 2004¹⁴).

Todavia, tal dispositivo não menciona as Empresas Públicas e nem as Sociedades de Economia Mista. Nesse sentido, cabe ressaltar, como já o fizemos no tópico relativo ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, que, por consistir em regra isentiva, a interpretação deve ser literal, em face da exigência estabelecida pelo art. 111, II do CTN.

¹⁴ Art. 14. Ficam isentas do pagamento do AFRMM as cargas:

(..)

V - que consistam em mercadorias:

(...)

d) importadas pela União, Distrito Federal, Estados e Municípios, ou por intermédio de órgãos da administração direta, autárquica e fundacional;

CONCLUSÃO

As imunidades tributárias representam tema amplo, que comporta inúmeras alternativas de interpretação, e sujeito a diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Na busca por uma interpretação teleológica da dogmática constitucional, algumas teses antes dominantes vêm sendo suplantadas e sofrendo paulatinas modificações.

Especificamente no que tange à imunidade intergovernamental recíproca não é diferente. Originalmente a abranger, para muitos, apenas o ITR, o imposto sobre grandes fortunas, o ITCMD, o IPVA, o IPTU, o ITBI, o IR e o ISS, clássicos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Hoje, a doutrina e a jurisprudência majoritárias entendem claramente possível que o instituto alcance outros tributos.

Assim como ocorre para todo e qualquer direito, a amplitude da imunidade recíproca também possui limites. Todavia, para o instituto analisado, esses limites decorrem única e exclusivamente do texto constitucional vigente em sua versão original.

Ao impedir a sujeição de cada ente federativo ao poder de tributar dos demais, a imunidade recíproca surge como verdadeira regra protetora do pacto federativo. Configura, portanto, cláusula pétrea, que não pode ter seu alcance mitigado nem mesmo por emenda constitucional, quiçá por ato de hierarquia inferior.

Com relação aos tributos exigíveis nas operações de importação de bens, conclui-se que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão imunes ao II, ao IPI e ao ICMS, nas operações de importação em que se apresentem diretamente como importadores. O mesmo é válido para as autarquias e fundações públicas, desde que as mercadorias importadas estejam

qualitativa e quantitativamente vinculadas às finalidades essenciais destas ou às delas decorrentes.

Tendo em vista que as imunidades do artigo 150, VI da CF/88 albergam exclusivamente os impostos, verificamos que a cobrança da Taxa SISCOMEX e do AFRMM e das contribuições sociais para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação não sofrem qualquer restrição diante da regra constitucional. Concluímos, todavia, que existem normas isentivas a inibir a cobrança dos três últimos tributos mencionados.

Ponto ainda bastante controverso e merecedor de estudo específico é a extensão dessa imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista. Algumas decisões do Supremo Tribunal Federal parecem convergir no sentido de autorizar o reconhecimento da imunidade para essas entidades nos casos em que prestem serviço público conferido pela Constituição de forma exclusiva e obrigatória ao Estado. Todavia, tal posicionamento não é unânime entre os ministros que compõem aquela corte e ainda permanece sem uma análise mais acurada pela grande maioria da doutrina.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. São Paulo: Método, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de Pós-Graduação: noções práticas**. São Paulo: Atlas, 1995.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**. Brasília: Rossetto, 2006.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo : Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo : Atlas, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação a competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. São Paulo: Cabral, 1993.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

YAMASHITA, Douglas. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

ANEXO A

Fls. 36



____ MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 9ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº 13984.001139/2006-90	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 403, de 28 de novembro de 2006
INTERESSADO Prefeitura do Município de Lages	CNPJ/CPF 82.777.301/0001-90
DOMICÍLIO FISCAL R. Benjamin Constant, 13 - Lages - SC	

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: PROCESSO DE CONSULTA. OBJETO. O processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária. Destarte, não se presta para atestar, concretamente, a eventual condição de imunidade da interessada.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 46; IN SRF nº 573, de 2005, art. 1º.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: IMUNIDADE. SECRETARIA MUNICIPAL. ABASTECIMENTO DE ÁGUA. A autarquia que presta, com exclusividade, serviço público essencial (p.ex., de água e esgoto), ainda que cobre taxa ou tarifa, é imune ao imposto de renda.

Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI, "a", §§ 2º e 3º; art. 173.

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, formula consulta a esta Superintendência, em que solicita seja reconhecida, para a Secretaria Municipal de Águas e Saneamento (Semasa), imunidade tributária recíproca.

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. Preliminarmente, há que se esclarecer que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária (a *quaestio iuris*), cf. art. 46, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e art. 1º da IN SRF nº 573, de 23 de novembro de 2005. Destarte, não se presta para atestar a

eventual condição de isenção ou imunidade da consultante, que envolve também situação de fato (*quaestio facti*), ou seja, o atendimento concreto aos requisitos fixados em lei.

3. Na realidade, a fruição das imunidades contempladas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal (CF) prescinde de prévia manifestação da autoridade fazendária. Cabe, tão somente, por esta via do processo de consulta, a prestação de esclarecimentos que auxiliem na verificação de sua adequação às normas legais que regem a matéria.

4. Ainda em sede de preliminares, cumpre observar que, não obstante a consultante aponte a Semasa como “Secretaria Municipal”, i.e., órgão integrante da Administração Pública Direta, nos presentes autos tudo indica que se trata, em verdade, de autarquia. Afinal, lê-se no art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar (Municipal – Lages) nº 181, de 19 de fevereiro de 2003, juntada pela própria consultante, que a Semasa, “*Órgão descentralizado da Administração Pública, [é] dotada de personalidade jurídica própria e autonomia administrativa e financeira*” (fl. 7). De fato, a Semasa possui inscrição própria no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nº 05.532.421/0001-87, no qual se identifica com natureza jurídica de “*autarquia municipal*” (fl. 35).

5. O fato de a Semasa ter personalidade jurídica própria, *in casu*, não nega a legitimidade da Prefeitura do Município de Lages para formular esta consulta porque cf. art. 46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 2º, inciso II, da IN SRF nº 573, de 2005, os órgãos da administração pública podem formular consulta, independentemente de serem o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória cuja legislação tributária se discute.

6. Feitas estas considerações, serão tecidos alguns comentários acerca da imunidade concedida às **autarquias** (diante das evidências apontadas acima), pretendendo, desta forma, subsidiar a consultante, e nada mais do que isto, na avaliação dos pressupostos para a fruição desta imunidade.

7. Quanto ao mérito, lê-se no art. 150, inciso VI, alínea “a”, §§ 2º e 3º, da CF (sem destaques no original):

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;

...

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

8. Nota-se, em relação às autarquias, a existência de dois requisitos básicos para a imunidade nessas importações:

8.1. não pode haver exploração de atividade econômica: (i) submetida a regime de direito privado, ou (ii) prestada mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário;

8.2. a imunidade se refere somente ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

9. Com relação ao item 8.2, a consulente informa que vem sofrendo a retenção do imposto de renda no pagamento das tarifas de fornecimento de água e recolhimento de esgoto (fl. 1). Ocorre que a renda assim auferida é vinculada às **finalidades essenciais** da Semasa, cf. art. 2º da Lei Complementar (Municipal – Lages) nº 181, de 2003.

10. Com relação à atividade econômica (item 8.1), que é o serviço de água e esgoto, **constitui serviço público típico**, cf. se confirma, p.ex., a partir do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.433, de 8 de janeiro de 1997; art. 2º, § 3º, inciso II, do Decreto nº 4.613, de 11 de março de 2003, etc. Destarte, é inquestionável sua submissão ao regime de direito público.

11. Já com relação ao sinalagma (item 8.1), sabe-se que o serviço público em questão é **remunerado por meio de tarifa**, cf. art. 19 da Lei Complementar (Municipal – Lages) nº 181, de 2003. A questão aqui é saber se o pagamento dessa tarifa, pelo usuário, desautoriza a fruição da imunidade em tela, em função do disposto no art. 150, § 3º, da CF.

12. Deve-se examinar, em primeiro lugar, a distinção entre a exploração de atividade econômica e a prestação de serviços públicos. Traz-se à colação, a propósito, a jurisprudência do Eg. STF. P.ex., no julgamento, pelo Plenário, do RE 220.906-DF, o relator, Min. Maurício Corrêa, assim se pronunciou em seu voto:

8. Há ainda que se indagar quanto ao alcance da expressão 'que explorem atividade econômica...', contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal. Preleciona José Afonso da Silva, in 'Curso de Direito Constitucional Positivo', 12ª Edição, Revista, 1996, págs. 732 e seguintes, que o tema da atuação do Estado no domínio econômico exige prévia distinção entre serviços públicos, especialmente os de conteúdo econômico e social, e atividades econômicas. Enquanto a atividade econômica se desenvolve no regime da livre iniciativa sob a orientação de administradores privados, o serviço público, dada sua natureza estatal, sujeita-se ao regime jurídico do direito público.

9. Conclui o eminente jurista que 'a exploração dos serviços públicos por empresa estatal não se subordina às limitações do art. 173, que nada tem com eles, sendo certo que a empresa estatal prestadora daqueles e outros serviços públicos pode assumir formas diversas, não necessariamente sob o regime jurídico próprio das empresas privadas', já que somente por lei e não pela via contratual os serviços são outorgados às estatais (CF, artigo 37, XIX). Assim, não se aplicam às empresas públicas, às sociedades de economia mista e a outras

entidades estatais ou paraestatais que explorem serviços públicos a restrição contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal, isto é, a submissão ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, nem a vedação do gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (CF, artigo 173, § 2º).

13. Com efeito, no Título VII, “*Da Ordem Econômica e Financeira*”, a CF fala em atividade econômica em duas acepções. Primeiramente de modo abrangente, diz respeito à produção ou circulação de bens e serviços, e que, certamente, abrange a prestação de serviços públicos. Já em um segundo momento, atividade econômica é aquela cuja exploração pelo Estado está, em regra, proibida, sendo, por mandamento constitucional, reservada aos particulares. É deste tipo de atividade econômica que trata o art. 173 da CF, a ela se opondo – ou, antes, com ela convivendo – a prestação de serviços públicos, regulada pelo art. 175 dessa mesma Carta.

14. Sendo assim, cumpre perquirir em que acepção a expressão “*exploração de atividades econômicas*” é utilizada no §3º do art. 150 da Constituição. S.m.j., ela alcança precipuamente as atividades econômicas de que trata o art. 173 da CF, quando exploradas pelo Estado em regime de concorrência com a iniciativa privada, naqueles casos autorizados pela Carta Maior. De fato, o art. 173 da CF deixa claro que o Constituinte buscou evitar um privilégio para o setor público em detrimento da iniciativa privada.

15. Poder-se-ia dizer que o §3º do art. 150 alcança também a prestação de serviço público tal qual o de que ora se cogita, porque não se limita a falar em “pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, aludindo a qualquer tipo de “contraprestação”. Isso em razão da conhecida associação que se faz entre, de um lado, atividade sujeita a regime de direito público e taxa, e, de outro, atividade sujeita a regime de direito privado e preço público ou tarifa (p.ex., BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 130-1).

16. Tal argumento, contudo, não é forte o bastante para afastar o raciocínio anterior. Isso porque o Constituinte, ao falar em um mesmo dispositivo em contraprestação, preço e tarifa, quis garantir, de modo insofismável, a isonomia entre o público e o privado na exploração de atividade econômica em sentido estrito.

17. Destarte, a autarquia que presta serviço público essencial, em caráter exclusivo, ainda que cobre taxa ou tarifa, é imune a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços. Nesse sentido, aliás, já se pronunciou o Eg. STJ, no ROMS 18.441-SC, da 2ª Turma, em acórdão relatado pelo Min. João Otávio de Noronha, em cuja ementa se lê o seguinte:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUTARQUIA.FORNECIMENTO DE ÁGUA. TAXA. IMUNIDADE.

1. São passíveis de cobrança de taxa os serviços públicos dotados de obrigatoriedade, como o fornecimento de água e esgoto, atividade inerente à função essencial do Estado de promoção da higiene e saúde.

2. Os valores percebidos por autarquia a título de taxa, decorrentes da prestação de serviço público vinculado à sua atividade essencial, são imunes à incidência de imposto de renda.

3. *Recurso ordinário provido.*

18. Por fim, é de se registrar que, ainda que não fosse o caso de imunidade, não seria possível exigir IR da consulente, tendo em vista que ela não figura entre os sujeitos passivos deste tributo. De fato, os arts. 146 e 147 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dispõem que, entre as pessoas jurídicas domiciliadas no país, são contribuintes do imposto tão-somente as de direito privado, categoria que não abrange as autarquias, que, como é notório, têm personalidade jurídica de direito público.

CONCLUSÃO

19. À vista do exposto, conclui-se que:

19.1. O processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação da legislação tributária. Destarte, não se presta para atestar, concretamente, a eventual condição de imunidade da Semasa.

19.2. A autarquia que presta, com exclusividade, serviço público essencial (p.ex., de água e esgoto), ainda que cobre taxa ou tarifa, é imune ao imposto de renda.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

20. Encaminhe-se à SAORT/DRF/LGS-SC, para ciência da interessada.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
*Competência delegada pela
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*

Parecerista: Laércio Alexandre Becker



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	10804.000262/2008-38
Despacho Decisório nº	298 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	28 de outubro de 2008
Interessado	7º Distrito de Meteorologia do INMET
CNPJ/CPF	00.396.895/0055-18

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos, quando formulada em desacordo com o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2.05.2007.

Dispositivos Legais: Art. 15, I, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

Consulta Ineficaz

Relatório

Em consulta formalizada em 30.09.2008 por meio do Ofício nº 56, de 2008, protocolizada em 16.10.2008, o interessado solicita análise do Ofício SAEV nº 1.191, de 2008, relativo ao serviço de fornecimento de água potável e esgoto sanitário prestado pela Superintendência de Água e Esgotos de Votuporanga - SAEV.

2. Esclarece que tal solicitação se faz necessária, tendo em vista que a SAEV não concorda com a retenção de tributos federais por se tratar de uma autarquia municipal.

3. Alega que, devido às orientações contidas na Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, consta do item 2 – Procedimentos do Manual SIAFI, do Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional, que “os Órgãos da Administração Federal Direta, as Autarquias e Fundações Federais, reterão, na fonte, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, bem como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observando os procedimentos, previstos”.

4. Anexa cópia do:

(i) Ofício SAEV nº 1.191, de 2008, que com base no Parecer do Departamento Jurídico de nº 78, de 2008, concluiu ser irregular o desconto realizado pelo referido Ministério, por se tratar de uma autarquia (pessoa jurídica de direito público interno), enquadrada no art. 150, § 2º, da Constituição Federal de 1988, e arts. 9º, § 2º, e 12 do Código Tributário Nacional; e

(ii) Parecer nº 0745, de 2008, proferido pela Advocacia-Geral da União – AGU, por meio do Núcleo de Assessoramento Jurídico em São Paulo – NAJSP, que ao analisar a Retenção na Fonte de Tributos Federais incidente sobre serviços de fornecimento de água potável e esgoto sanitário prestado por autarquia municipal, com base nos esclarecimentos contidos no art. 3º, XV, da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, recomendou que não seja efetuada a retenção na fonte dos tributos incidentes sobre a renda auferida em decorrência da prestação de serviços de fornecimento de água e esgoto pela SAEV (autarquia municipal), ressalvando, todavia, eventual entendimento contrário da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Fundamentos

5. O processo de consulta – consulta dita “formal” - regido pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis a fato concreto e determinado. Dados os efeitos protetivos que conferem ao consulente, tais consultas regem-se por normas processuais específicas e bem definidas, atualmente consolidadas na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, as quais devem ser estrita e compulsoriamente observadas, sob pena de, do contrário, o pleito ser declarado ineficaz, não produzindo efeitos.

6. Referida instrução normativa, assim esclarece:

“Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II - **órgão da administração pública;**

III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, a consulta será formulada, em qualquer hipótese, pelo estabelecimento matriz, devendo este comunicar o fato aos demais estabelecimentos.

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, dirigida à autoridade mencionada no inciso I, II ou III do art. 10, e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

§ 1º A consulta será feita mediante petição e deverá atender aos seguintes requisitos:

I - identificação do consulente:

a) **no caso de pessoa jurídica** ou equiparada: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), **número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)** ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade;

b) no caso de pessoa física: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); e

c) **identificação do representante legal ou procurador**, mediante cópia de documento, que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração;

(...)." (grifou-se)

7. Conforme as normas vigentes, portanto, excetuadas as entidades mencionadas no inciso III do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007, a quem foi conferida capacidade de representar processualmente seus associados nos pleitos de consulta, efetuando indagações sobre questões que sejam do interesse exclusivo daqueles, a consulta deve, em todos os demais casos, ser sempre formulada pelo próprio contribuinte interessado. No caso de órgão da administração pública, mencionado no inciso II do art. 2º da referida instrução normativa, deve-se observar ainda que em se tratando de “órgão central da administração pública federal”, conforme orientação contida no art. 10, I, da Instrução Normativa SRF nº 740, de 2007, a consulta deverá ser dirigida à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

8. Da exposição feita na inicial, devido à ausência de informação sobre o número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, foi necessário realizar pesquisa no site da consulente, onde se constatou que: (i) se trata de um órgão federal da administração do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) com a missão de informações meteorológicas; (ii) possui ampla estrutura organizacional, composta da sede em Brasília com cinco Coordenações e dez Distritos de Meteorologia (DISME), distribuídos estrategicamente nas capitais, cujo 7º está localizado em São Paulo; e (iii) não possuem inscrições individualizadas no CNPJ, mas, sim, extensões do CNPJ do MAPA.

9. Ainda que admitida a possibilidade de o 7º Distrito de Meteorologia formular consulta em nome próprio, a ser solucionada por esta Região Fiscal, na qualidade de órgão central da administração pública federal sediado neste Estado que indaga sobre suas obrigações tributárias enquanto sujeito passivo, deve-se convir que a petição que originou o presente pleito está em desacordo com o prescrito pela Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007, particularmente no que concerne: i) à qualificação daquele que a subscreve como representante legal da consulente; ii) sua pertinente identificação nos termos da letra “c” do § 1º do art. 3º daquele diploma. Não obstante, deve-se observar que, a rigor, o 7º Distrito do INMET não tencionaria originalmente apresentar uma consulta formal, mas, sim, obter informações desta Secretaria sobre a dúvida aventada. Dessa forma, não teria se preocupado em atender às exigências da referida instrução normativa. Cumpre esclarecer, todavia, que não é possível a apreciação da matéria objeto de dúvida fora de um pleito formal de consulta. E que o expediente recebido, como apontado, não atende a todos os requisitos para que possa ser acolhido como consulta eficaz.

Conclusão

10. Posto isso, proponho seja a presente consulta declarada ineficaz, com fundamento na Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2007, art. 15, I, por ter sido formulada em desacordo com as orientações constantes da referida instrução normativa.

11. Sem prejuízo das considerações anteriores, em relação à legislação tributária propriamente dita, cabe destacar que:

a) o art. 64 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao dispor sobre a incidência, na fonte, do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, no § 3º determinou que “o valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições”. Portanto, para que ocorra tal retenção faz-se necessário verificar se a pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora dos serviços é contribuinte do imposto de renda e das referidas contribuições.

b) segundo o disposto no art. 12 da Lei n.º 5.172, de 25.10.1966 (CTN), a vedação prevista na alínea “a” do inciso IV do artigo 9º (cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros), é extensiva 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;

c) o art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, ao disciplinar o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, esclarece que se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); e

d) conforme o disposto no art. 2º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, regulamento pelo art. 3º do Decreto n.º 4.524, de 17 de dezembro de 2002, **são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;** e

e) finalmente, a Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004 (que revogou expressamente a Instrução Normativa SRF n.º 306, de 12 de março de 2003), ao dispor sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados, pelas pessoas jurídicas que menciona, a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, no art. 3º, dentre as hipóteses em que não haverá a retenção de imposto de renda e das contribuições, listou os pagamentos efetuados aos órgãos da administração direta, autarquias e fundações do Governo Federal, Estadual ou Municipal, observado, no que se refere às autarquias e fundações, os termos dos §§ 3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal.

12. Em relação às restrições dos §§ 3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal, esclarece-se que:

a) da leitura do § 2º do art 150 da Carta Magna vigente, verifica-se que a imunidade de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público aplica-se, exclusivamente, ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados às finalidades essenciais ou às delas decorrentes**;

b) o § 3º do mesmo dispositivo constitucional, por sua vez, exclui da imunidade quando houver exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário;

c) em princípio, não haveria dúvida de que, no âmbito das suas finalidades, a autarquia pública está contemplada pelo benefício da imunidade a impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços, tal qual dispõe o Texto Constitucional. Por conseguinte, não há que se falar em retenção do imposto de renda;

d) dúvida poderia surgir quanto à interpretação do § 3º, ao mencionar que a imunidade a impostos, não se aplica "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". Contudo, serviços de água e esgoto não podem ser qualificados como atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, dada a inexistência de concorrência com as demais entidades de direito privado. Trata-se de serviços públicos típicos, freqüentemente citados pelos administrativistas quando querem exemplificar este instituto jurídico;

e) resta examinar o requisito da imunidade consistente na não existência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Poder-se-ia dizer que o § 3º do art. 150, da Constituição Federal, alcança também a prestação de serviço público tal qual o de que ora se cogita, porque não se limita a falar em "pagamento de preços ou tarifas pelo usuário", aludindo a qualquer tipo de "contraprestação". Isso, em razão da associação que se faz entre, de um lado, atividade sujeita a regime de direito público e taxa, e, de outro, atividade sujeita a regime de direito privado e preço público ou tarifa. Todavia, o dispositivo deixa claro que o Constituinte, ao se repetir, falando em "contraprestação, preço e tarifa", quis garantir a isonomia entre o público e o privado na exploração de atividade econômica. Ou seja, a intenção foi a de se evitar uma eventual manipulação desses conceitos pelo legislador que, para escapar ao mandamento constitucional, poderia criar uma autarquia para atuar, mediante a cobrança de taxa, em área reservada em princípio ao setor privado, pretendendo com isso furtrar-se ao pagamento de impostos sob o argumento de que a autarquia não cobra preço nem tarifa, mas taxa; e

f) diante disso, é de se concluir que não cabe a retenção na fonte do imposto de renda, da CSSL, da Cofins e do PIS/Pasep, nos pagamentos de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados por autarquia pública, conforme inciso XV, art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004.

13. Por fim, ressalta-se ainda que segundo o disposto no § 3º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, não cabe recurso e nem pedido de reconsideração do despacho que declarou ineficaz a consulta.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/2008.

MARIA LUÍSA ESPADA
AFRFB matr. 20.466

Ordem de Intimação

De acordo. Aprovo o parecer acima e declaro a consulta ineficaz.

Encaminhe-se à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo/Diort, para conhecimento, ciência ao interessado e demais providências.

São Paulo, ____/____/2008.

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 493/2007 (DOU de 24/04/2007)
Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/mash



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL

9ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº 10909.003300/2003-21	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9ª RF/DISIT Nº 65 , de 31 de março de 2004
INTERESSADO SEMASA - SERVIÇO MUNICIPAL DE ÁGUA, SANEAMENTO BÁCISO E INFRA-ESTRUTURA	CNPJ/CPF 05.472.936/0001-39
DOMICÍLIO FISCAL Rua Heitor Liberato, 1189, São Judas Tadeu, Itajaí, Santa Catarina	

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Imunidade.

A entidade autárquica que presta, com exclusividade, serviço público na área de saneamento básico e de abastecimento de água potável é imune ao imposto de renda.

Dispositivos Legais: Constituição da República, art. 150, inc. VI, *a* e §§ 2º e 3º.

RELATÓRIO

1. A consulente, autarquia criada pelo Município de Itajaí para prestar serviços públicos na área de saneamento básico e de abastecimento de água potável em seu território, nos termos da Lei nº 3.863, de 8 de janeiro de 2003, daquela entidade federativa, dirige-se à este órgão buscando esclarecimento acerca do alcance da imunidade tributária recíproca das pessoas jurídicas de direito público, prevista no art. 150, inc. VI, *a*, da Constituição da República.
2. Explica que o que suscitou a consulta de que ora se trata foi a circunstância de a Delegacia da Receita Federal em Itajaí estar efetuando retenções a título de Imposto de Renda no pagamento das faturas de água por ela emitidas.
3. Expõe o entendimento, que quer ver confirmado, segundo o qual, sendo pessoa jurídica de direito público, é imune a impostos, nos termos do já citado art. 150, inc. VI, *a*, da Constituição da República, e da regra de extensão constante do §2º, não sendo o caso, outrossim, de aplicação do §3º, ambos do mesmo dispositivo constitucional, tendo em vista que presta serviço público e não explora atividade econômica.
4. Em reforço à sua tese, lembra a consulente que a Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, que instituiu a Declaração Integrada de Informações

Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), dispensa as autarquias da obrigatoriedade de entrega daquela declaração.

FUNDAMENTOS LEGAIS

5. A chamada imunidade tributária recíproca é regulada pela Constituição da República em seu art. 150 da seguinte forma:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

[...]

6. Como se sabe, essa regra é corolário do princípio federativo: sua *ratio* é a preservação da autonomia das pessoas políticas, evitando-se interferências recíprocas que poderiam ser materializadas na exigência de tributos. E ela é estendida às autarquias¹ porque tais entidades, embora não se confundam com a pessoa política que as institui, são criadas para cumprir funções públicas, segundo a perspectiva de que a descentralização de atividades propicia maior eficiência. Nesse sentido, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, define autarquia como “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada” (art. 5º, inc. I).

7. Ora, a consulente é autarquia municipal a quem compete, com exclusividade, no território do Município de Itajaí, a prestação de serviços públicos e a realização de obras na área de saneamento básico e de abastecimento de água potável, tudo nos termos da Lei nº 3.863, de 8 de janeiro de 2003, daquele Município. Assim sendo, em princípio, não haveria dúvida de que, no âmbito destas finalidades, está contemplada pelo benefício da imunidade a impostos sobre seus patrimônio, renda e serviços, tal qual dispõe o Texto Constitucional.

¹ Não examinaremos aqui, por desnecessário, a razão que levou o Constituinte a conceder imunidade às fundações públicas, entidades cujas natureza e finalidades são objeto de intensa controvérsia doutrinária.

8. Ocorre que a leitura da já citada Lei nº 3.863, de 2003, revela também que a consulente cobra tarifas pelos serviços que presta (na verdade, a lei se refere ora a taxa, ora a preço, ora a tarifa, sem precisão terminológica). Daí a pergunta: tal situação atrairia a incidência do §3º do art. 150 da Constituição, acima transcrito? Estaríamos diante de um caso de não aplicação da imunidade “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”?

9. Entendemos que a resposta é negativa, pelos motivos a seguir expostos.

10. Em primeiro lugar, não há dúvida de que serviços de saneamento básico e fornecimento de água potável não podem ser qualificados como atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Trata-se de serviços públicos típicos, freqüentemente citados pelos administrativistas quando querem exemplificar este instituto jurídico. É o que faz JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, entre outros:

“No âmbito do Município, há uma série infinita de atividades de peculiar interessado Municípios e que estão a cargo do Poder Público Municipal.

Trata-se dos serviços públicos municipais que surgem em todo tipo de Comuna e que reclamam a utilização de meios e instrumentos jurídicos de direito público.

Entre tais serviços, cumpre enumerar, por sua importância, [...] os serviços de águas e esgoto [...]”

CRETELLA JÚNIOR, JOSÉ. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. 2ª ed., v. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 1929

11. Assim sendo, resta-nos examinar o requisito da imunidade consistente na não existência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Vamos a ele.

12. Deve-se examinar, em primeiro lugar, a distinção entre a exploração de atividade econômica e a prestação de serviços públicos. Isto porque é a própria Constituição que faz essa diferenciação, devendo o intérprete, à luz da teleologia da norma cujo sentido esteja buscando, atentar para o ponto.

13. Com efeito, no Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, a Constituição fala em atividade econômica em duas acepções. Primeiramente de modo abrangente, que diz com a produção ou circulação de bens e serviços, e que, certamente, abrange a prestação de serviços públicos.

14. Já em um segundo momento, atividade econômica é aquela cuja exploração pelo Estado está, em regra, proibida, sendo, por mandamento constitucional, reservada aos particulares. É deste tipo de atividade econômica que trata o art. 173 da Carta de 1988, a ela se opondo – ou, antes, com ela convivendo – a prestação de serviços públicos, regulada pelo art. 175 dessa mesma Carta.

15. Os juristas reconhecem tal distinção. É o caso de MARÇAL JUSTEN FILHO, citado pela consulente, e também de EROS ROBERTO GRAU, cujos ensinamentos trazemos à colação:

“Daí a verificação de que o *gênero – atividade econômica* – compreende duas espécies: o *serviço público* e a *atividade econômica*.

Estamos em condições, assim, de superar a ambigüidade que assume, no seio da linguagem jurídica e no bojo do texto constitucional, esta última expressão. Para que, no entanto, se a supere, impõe-se qualificarmos a expressão, de modo que desde logo possamos identificar de uma banda as hipóteses nas quais ela conota gênero, de outra as hipóteses nas quais ela conota espécie do *gênero*, de outra as hipóteses nas quais ela conota *espécie* do gênero. A seguinte convenção, então, proponho: *atividade econômica em sentido amplo* conota gênero; *atividade econômica em sentido estrito*, a espécie.

[...]

Por certo que, no art. 173 e seu §1º, a expressão conota *atividade econômica em sentido estrito*. Indica o texto constitucional, no art. 173, caput, as hipóteses nas quais é permitida ao Estado a exploração direta de *atividade econômica*. Trata-se, aqui, de atuação do Estado – isto é, da União, do Estado-membro e do Município – como agente econômico, em área de titularidade do setor privado. Insista-se em que *atividade econômica em sentido amplo* é território dividido em dois campos: o do serviço público e o da *atividade econômica em sentido estrito*. As hipóteses indicadas no art. 173 do texto constitucional são aquelas nas quais é permitida a atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios neste segundo campo.”

GRAU, EROS ROBERTO. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica). São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 131-133. (itálico original)

16. Sendo assim, cumpre perquirir em que acepção a expressão “exploração de atividades econômicas” está sendo utilizada no §3º do art. 150 da Constituição.

17. Parece-nos, tendo em vista os objetivos da imunidade recíproca, que ela alcança precipuamente as atividades econômicas de que trata o art. 173 da Constituição, quando exploradas pelo Estado em regime de concorrência com a iniciativa privada, naqueles casos autorizados pela nossa Carta Maior.

18. Para facilidade de compreensão, vale reproduzir o citado art. 173:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.”

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

19. O dispositivo deixa claro que o que o Constituinte buscou evitar foi a instauração de uma situação de favorecimento da iniciativa pública em detrimento da iniciativa privada, considerando-se um passado em que o Estado atuou diretamente (e não na qualidade de agente meramente regulador) em áreas que, a partir de 1988, quis-se devolver aos particulares, desiderato que, em nível infraconstitucional, foi perseguido pelas Leis nºs 8.031, de 12 de abril de 1990, e 9.491, de 9 de setembro de 1997, que instituíram Programas Nacionais de Desestatização.

20. Consigne-se que o fato de o art. 173 fazer referência à exploração de atividade econômica apenas por empresas públicas e sociedades de economia mista (sem falar em autarquias) não invalida a nossa conclusão, seja porque, na redação original do seu §1º, havia previsão de essa exploração ser realizada por “outras entidades”², seja porque o art. 150, §3º, ao conceber a realização de atividade econômica em sentido estrito (para usar a terminologia proposta por EROS ROBERTO GRAU) por autarquia tinha em vista a conjuntura histórica a que já nos referimos acima. Aliás, o exame do Texto Constitucional, no que, ao intérprete mais apressado, poderia parecer um amontoado de comandos repetitivos e inconsistentes, na verdade descortina o intuito do Constituinte de, evitando lacunas normativas, rechaçar todo e qualquer tratamento privilegiado ao Estado nas hipóteses em que este atua concorrendo com o setor privado: foi por isso que, no art. 150, §3º, associou a exploração de atividade econômica em sentido estrito às autarquias, o que, teoricamente, sequer seria possível, tendo em vista a definição legal desta entidade – mas o Constituinte quis certificar-se de que mesmo as autarquias, se criadas para finalidades distintas daquelas para as quais são normalmente concebidas (i.e., execução de atividades típicas da administração pública), não gozarão de tratamento fiscal favorecido.

21. EROS ROBERTO GRAU, examinando o texto dos §§ 1º e 2º do art. 173 da Constituição, na sua redação original, já chegara à conclusão que defendemos aqui. Após chamar a atenção para o fato de que o § 1º falava em “outras entidades” e o § 2º se referia apenas a empresas públicas e a sociedades de economia mista e de que isso poderia levar o intérprete a entender que autarquias e fundações públicas poderiam gozar de privilégios fiscais, pontuou:

“Toda essa argumentação resultará no entanto desmentida se, além de considerarmos a *ratio* do preceito – salientando o fato de que a Constituição impede que qualquer entidade da Administração, que explore atividade econômica em sentido estrito, goze de qualquer privilégio em relação às entidades do setor privado –, recorrermos à análise do que dispõe o §3º do art. 150 do texto constitucional. [...] Tem-se correto, pois, o entendimento que afirma não poderem as “outras entidades” (estatais) – autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público – que exercem atividade econômica em sentido estrito gozar do privilégio fiscal da imunidade aos impostos. [...] O que resta definitivamente evidente, neste passo, é que tanto o preceito inscrito no § 1º quanto o veiculado pelo § 2º do art. 173 da Constituição de 1988 apenas alcançam empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades (estatais) que explorem *atividade econômica em sentido estrito*. Não se aplicam, pois, àquelas, entre essas, que prestam serviço público, não assujeitadas às obrigações tributárias às quais se sujeitam as empresas privadas. Estas, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades (estatais) que prestem serviço público, podem gozar de privilégios fiscais, ainda que não

² A redação original aludida era a seguinte: “A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias”.

extensivos a empresas privadas prestadoras de serviço público em regime de concessão ou permissão (art. 175 da Constituição de 1988).

GRAU, EROS ROBERTO. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica). São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 134-135.

22. O raciocínio conta com a adesão do Supremo Tribunal Federal, em julgamentos em que decidiu pela impenhorabilidade dos bens da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública federal (REs 220.906/DF, 225.011/MG, 229.696/PE, 230.051/SP e 230.072/RS). Verifique-se o que disse o Eminentíssimo Ministro MAURÍCIO CORRÊA no RE 220.906/DF, valendo-se das lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA:

“[...] Há ainda que se indagar quanto ao alcance da expressão “que explorem atividade econômica...”, contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal. Preleciona José Afonso da Silva, in “Curso de Direito Constitucional Positivo”, 12ª Edição, Revista, 1996, págs. 732 e seguintes, que o tema da atuação do Estado no domínio econômico exige prévia distinção entre serviços públicos, especialmente os de conteúdo econômico e social, e atividades econômicas. Enquanto a atividade econômica se desenvolve no regime da livre iniciativa sob a orientação de administradores privados, o serviço público, dada sua natureza estatal, sujeita-se ao regime jurídico do direito público. 9. Conclui o eminente jurista que “a exploração dos serviços públicos por empresa estatal não se subordina às limitações do art. 173, que nada tem com eles, sendo certo que a empresa estatal prestadora daqueles e outros serviços públicos pode assumir formas diversas, não necessariamente sob o regime jurídico próprio das empresas privadas”, já que somente por lei e não pela via contratual os serviços são outorgados às estatais (CF, artigo 37, XIX). **Assim, não se aplicam às empresas públicas, às sociedades de economia mista e a outras entidades estatais ou paraestatais que explorem serviços públicos a restrição contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal, isto é, a submissão ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, nem a vedação do gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (CF, artigo 173, § 2º).**”

In Informativo STF 213, Empresa pública e penhora de bens (transcrições)

(negritamos)

23. Poder-se-ia dizer que o §3º do art. 150 alcança também a prestação de serviço público tal qual o de que ora se cogita, porque não se limita a falar em “pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, aludindo a qualquer tipo de “contraprestação”. Isso em razão da conhecida associação que se faz entre, de um lado, atividade sujeita a regime de direito público e taxa, e, de outro, atividade sujeita a regime de direito privado e preço público ou tarifa.

24. Tal argumento, contudo, não é forte o bastante para afastar o raciocínio anterior. Mais uma vez o Constituinte, ao se repetir, falando em um mesmo dispositivo em contraprestação, preço e tarifa, quis garantir a isonomia entre o público e o privado na exploração de atividade econômica em sentido estrito. Quis evitar uma eventual manipulação desses conceitos pelo legislador que, para escapar ao mandamento constitucional, poderia criar uma autarquia para atuar, mediante a cobrança de taxa, em área reservada *a priori* ao setor privado, pretendendo com isso furta-se ao pagamento de impostos sob o argumento de que a autarquia não cobra preço nem tarifa...

25. É bom lembrar também que, hoje, muitos doutrinadores questionam o entendimento tradicional segundo o qual as pessoas políticas, diretamente ou por meio de suas

autarquias, devam cobrar taxas pelos serviços que prestem – e não preços públicos –, o que põe em xeque aquela associação a que nos referimos acima. Veja-se, por exemplo, as palavras ANGEL AGUALLO AVILES, citado por RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA:

“A dicotomia ingresso de direito público/ingresso de direito privado perdeu eficácia delimitadora em uma sociedade onde interesse comum e interesse particular se imbricam em uma confusa impenetrabilidade; em um ordenamento onde, como corolário, normas públicas e privadas, ambas aplicadas em âmbitos tradicionalmente vetados, insistem em prevalecer. A dualidade tributo/prestação contratual, fundamentada no critério da coação, perdeu substantividade.”

AVILES, ANGEL AGUALLO. Um critério jurídico para delimitar tasas y precios, in Tasas y Precios en el Ordenamiento Jurídico Español, p. 155. *Apud* OLIVEIRA, RÉGIS FERNANDES DE. Receitas não tributárias (taxas e preços públicos). 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 103-104.

26. De modo que a dicotomia taxa/preço público não deve alterar as nossas conclusões: autarquia que presta serviço público essencial, em caráter exclusivo, ainda que cobre taxa ou tarifa, é imune a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços.

27. Esse entendimento também se retira dos ensinamentos de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que afirma:

“Mudando um pouco de assunto, estamos convencidos, com Geraldo Ataliba, de que as empresas estatais delegatárias de serviços públicos são imunes a impostos. A exceção do §3º diz respeito apenas às concessionárias de serviços públicos.”

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, p. 629.

28. O citado jurista alude a parecer de GERALDO ATALIBA, cuja ementa reproduz:

“Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP, sociedade mista estadual, é delegada do Estado para exercer serviços públicos estaduais e não concessionária. Goza de imunidade a impostos por força do preceituado no art. 150, VI, da CF. O regime remuneratório de seus serviços é o de taxas.”

29. Também na jurisprudência, encontra-se apoio para o que proposto aqui:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTARQUIA MUNICIPAL. IOF DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. ATIVIDADE PÚBLICA DE CARÁTER ESSENCIAL. ART-150, INC-6, LET-A. CF-88. IMUNIDADE.

1. A autarquia impetrante desenvolve atividade pública de caráter essencial, qual seja a "captação, tratamento e distribuição de água potável, coleta e tratamento de esgotos sanitários e, coleta, tratamento e destino final de todo lixo do município de Pelotas".

2. O serviço público desenvolvido pela impetrante, além de sua natureza de essencial, é a atividade para qual a autarquia foi legalmente criada, não sendo compatível com o conceito de atividade econômica e, de outro lado, não há pagamento de preço ou tarifa e sim de taxa. Precedentes deste TRF.

3. Apelação provida.

Tribunal Regional da 4ª Região. Primeira Turma. Apelação em mandado de segurança nº 96.04.13464-7/RS. Relatora Juíza Vânia Hack de Almeida. Data da decisão: 17/11/1998. DJ 23/12/1998, p. 525.

30. Por fim, é de se registrar que, ainda que não fosse o caso de imunidade, não seria possível exigir Imposto de Renda da consulente, tendo em vista que ela não figura entre os sujeitos passivos deste tributo – os artigos 146 e 147 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), dispõem que, entre as pessoas jurídicas domiciliadas no país, são contribuintes do imposto as de direito privado tão-somente, categoria que não abrange as autarquias, que têm personalidade jurídica de direito público.

CONCLUSÃO

31. Por todo o exposto, conclui-se que a consulente é pessoa jurídica imune ao Imposto de Renda, sendo indevida a retenção do tributo na fonte sobre o pagamento das faturas de água por ela emitidas.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

32. Encaminhe-se a Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) da Delegacia da Receita Federal em Itajaí, Santa Catarina, para dar ciência à interessada.

Em 31 de março de 2004.

Nam Ho Kim
Chefe Subst. da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 65362

*Competência delegada pela
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*



____ MINISTÉRIO DA FAZENDA
 SECRETARIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
 SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
 1ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº 10166.005703/2006-99	SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 53, de 26 de julho de 2006
INTERESSADO EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS	CNPJ/CPF 34.028.316/0001-03
DOMICÍLIO FISCAL Setor Bancário Norte - Quadra 01 - Bloco A S/N - CEP 70002 -900 - Brasília/DF	

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: RETENÇÃO NA FONTE.

Não deve haver retenção na fonte de imposto de renda sobre o valor pago, a que se refere o art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, no caso de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados pela autarquia municipal Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, cf. inciso XV, art. 3º da referida IN.

Dispositivos Legais: arts. 1º, 2º e 3º da IN SRF nº 480, de 2004; arts 146 e 147 do Decreto nº 3000, de 1999 e art. 150, CF, de 1988.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: RETENÇÃO NA FONTE.

Não deve haver a retenção na fonte de CSLL sobre o valor pago, a que se refere o art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, no caso de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados pela autarquia municipal Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, cf. inciso XV, art. 3º da referida IN.

Dispositivos Legais: arts. 1º, 2º e 3º da IN SRF nº 480, de 2004 e art. 150, CF, de 1988.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: RETENÇÃO NA FONTE.

Não deve haver a retenção na fonte de Cofins sobre o valor pago, a que se refere o art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, no caso de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados pela autarquia municipal Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, cf. inciso XV, art. 3º da referida IN.

Dispositivos Legais: arts. 1º, 2º e 3º da IN SRF nº 480, de 2004 e art. 150, CF, de 1988.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RETENÇÃO NA FONTE.

Não deve haver a retenção na fonte de PIS/Pasep sobre o valor pago, a que se refere o art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, no caso de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados pela autarquia municipal Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, cf. inciso XV, art. 3º da referida IN.

Dispositivos Legais: arts. 1º, 2º e 3º da IN SRF nº 480, de 2004 e art. 150, CF, de 1988.

RELATÓRIO

A Interessada, empresa pública com personalidade jurídica de direito privado, formula consulta sobre a interpretação e aplicação da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004.

2. Especificamente, indaga se é cabível a retenção na fonte, de que trata o art. 1º da referida Instrução Normativa, no percentual de 9,45% - código da receita: 6190 -, incidente sobre o valor das tarifas de serviços prestados de água e esgoto faturados pelo SAMAE - Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto.

3. Informa que, com base em parecer da assessoria jurídica da Interessada, considera cabível tal retenção, de acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 1º, bem como arts. 2º, 3º e 9º, da IN SRF nº 480, de 2004 e anexo I da IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005.

4. Esclarece, ainda, que o SAMAE foi criado pela lei municipal de Ibiporã 197/68, como entidade autárquica municipal, tendo como uma das principais atribuições a função de administrar, operar, manter, conservar e explorar diretamente, os serviços de água potável e de esgotos sanitários. Esta, por sua vez, entende que não haverá retenção, por força do inciso XV, art. 3º da IN em questão.

5. Isto posto, pergunta:
- se está correto o procedimento adotado pela Interessada;
 - caso contrário, qual será o procedimento correto.

FUNDAMENTOS LEGAIS

6. A Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005, dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.

7. Estabelece, em seus arts. 1º e 2º, o que segue:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

§ 1º A retenção efetuada na forma deste artigo dispensa, em relação aos pagamentos efetuados, as demais retenções previstas na legislação do imposto de renda.

§ 2º As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

8. O Anexo I, mencionado acima, traz, no código da receita 6190, que abrange, entre outros, os serviços de abastecimento de água, os seguintes percentuais de retenção:

NATUREZA DO SERVIÇO PRESTADO	IR	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	Percentual a ser aplicado	Código da Receita
Serviço de abastecimento de água	4,80	1,00	3,00	0,65	9,45	6190
...						

9. Por sua vez, o art.3º estabelece restrições à aplicação da retenção na fonte, de que trata a IN em questão, cf. segue:

Art. 3º Não serão retidos os valores correspondentes ao imposto de renda e às contribuições de que trata esta Instrução Normativa, nos pagamentos efetuados a:

...

XV - órgãos da administração direta, autarquias e fundações do Governo Federal, Estadual ou Municipal, observado, no que se refere às autarquias e fundações, os termos dos §§ 3º e 4º do art. 150 da Constituição Federal;

...

10. Observa-se que não há uma dispensa incondicional à retenção na fonte nos pagamentos feitos às autarquias e fundações, haja vista haver uma ressalva no inciso XV, art. 3º da IN SRF nº 480, de 2004, remetendo, nesses casos, ao art.150 da Constituição Federal, de 1988, qual seja:

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;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

...

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

OBS: o inciso XV, do art. 3º da IN SRF nº 480, de 2004, saiu com erro de impressão quando cita os parágrafos 3º e 4º do art. 150, da Constituição Federal, sendo que a referência correta é aos parágrafos 2º e 3º do mesmo artigo.

11. Do § 2º, art 150, da Carta Magna vigente, verifica-se que a imunidade de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público aplica-se, exclusivamente, ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados às finalidades essenciais ou às delas decorrentes.**

12. Por sua vez, o § 3º, exclui da imunidade quando houver exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

13. Assim sendo, em princípio, não haveria dúvida de que, no âmbito das suas finalidades, a autarquia pública está contemplada pelo benefício da imunidade a impostos sobre seus patrimônio, renda e serviços, tal qual dispõe o Texto Constitucional. Por conseguinte, não há que se falar em retenção do imposto de renda.

14. Se isso já não bastasse, o próprio Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, nos arts. 146 e 147, que dispõem sobre os contribuintes do referido imposto, não faz figurar entre os sujeitos passivos deste, as autarquias que têm personalidade jurídica de direito público.

15. Dúvida poderia surgir quanto à interpretação do § 3º, ao mencionar que a imunidade a impostos, não se aplica *"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"*. Contudo, serviços de água e esgoto não podem ser qualificados como atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, dada a inexistência de concorrência com as demais entidades de direito privado. Trata-se de serviços públicos típicos, freqüentemente citados pelos administrativistas quando querem exemplificar este instituto jurídico. É o que faz JOSÉ CRETELLA JÚNIOR, entre outros:

"No âmbito do Município, há uma série infinita de atividades de peculiar interesse dos Municípios e que estão a cargo do Poder Público Municipal.

Trata-se dos serviços públicos municipais que surgem em todo tipo de Comuna e que reclamam a utilização de meios e instrumentos jurídicos de direito público.

Entre tais serviços , cumpre enumerar, por sua importância, ... os serviços de águas e esgoto ...”

CRETELLA JÚNIOR, JOSÉ. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. 2ª ed., v. VIII. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 1929

16. Logo, resta examinar o requisito da imunidade consistente na não existência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Poder-se-ia dizer que o § 3º do art. 150, da Constituição Federal, alcança também a prestação de serviço público tal qual o de que ora se cogita, porque não se limita a falar em “pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, aludindo a qualquer tipo de “contraprestação”. Isso, em razão da associação que se faz entre, de um lado, atividade sujeita a regime de direito público e taxa, e, de outro, atividade sujeita a regime de direito privado e preço público ou tarifa.

17. Todavia, o dispositivo deixa claro que o Constituinte, ao se repetir, falando em “*contraprestação, preço e tarifa*”, quis garantir a isonomia entre o público e o privado na exploração de atividade econômica. Ou seja, a intenção foi a de se evitar uma eventual manipulação desses conceitos pelo legislador que, para escapar ao mandamento constitucional, poderia criar uma autarquia para atuar, mediante a cobrança de taxa, em área reservada em princípio ao setor privado, pretendendo com isso furtar-se ao pagamento de impostos sob o argumento de que a autarquia não cobra preço nem tarifa, mas taxa.

18. Desta forma, todo o entendimento, até aqui desenvolvido na presente consulta, aplica-se também às contribuições, no caso: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep, tendo em vista o disposto no *caput* do art 3º da IN SRF nº 480, de 2004.

19. Portanto, não cabe retenção na fonte do imposto de renda, da CSLL, da Cofins e do PIS/Pasep, nos pagamentos de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados por autarquia pública, cf. inciso XV, art. 3º da IN SRF nº 480, de 2004.

20. A Interessada menciona, também, na formulação de sua consulta, o art. 9º, da IN SRF nº 480, de 2004. Esse artigo diz respeito às formalidades referentes aos documentos de cobrança e devem ser seguidas, cf. o que nele está disposto. Contudo, como no caso em questão não haverá retenção na fonte, a nota fiscal do serviço deverá conter a informação de que não haverá a retenção de imposto de renda e contribuições, dado o comando do inciso XV, art. 3º, da IN SRF nº 480, de 2004.

Art. 9º Nas notas fiscais, nas faturas, nos boletos bancários ou em quaisquer outros documentos de cobrança dos bens ou dos serviços, de que trata o art 1º, que contenham código de barras deverão ser informados o valor bruto do preço do bem fornecido ou do serviço prestado e os valores do imposto de renda e das contribuições a serem retidos na operação, devendo o seu pagamento ser efetuado pelo valor líquido deduzido das respectivas retenções, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento destas ao órgão ou entidade adquirente do bem ou tomador dos serviços.

CONCLUSÃO

21. De todo o exposto, conclui-se que não deve haver a retenção na fonte de imposto de renda, CSLL, Cofins e PIS/Pasep sobre o valor pago, a que se refere o art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, no caso de serviços de abastecimento de água e esgoto, prestados pela autarquia municipal Serviço Autônomo Municipal de Água e Esgoto - SAMAE, cf. inciso XV, art. 3º da referida IN.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Encaminhe-se o processo à Divisão de Orientação e Análise Tributária – Diort da DRF em Brasília/DF, para ciência à interessada e à Divisão de Fiscalização.

Desta solução de consulta não cabe recurso nem pedido de reconsideração. Cabe, entretanto, recurso de divergência à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no prazo de 30 dias contados da ciência deste ato, mediante prova de solução diversa relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, sem efeito suspensivo.

MARCELO DE ALBUQUERQUE LINS
Superintendente Substituto

ANEXO E

SRRF/4ª RF/DISIT

Fls. 48



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL

4ª REGIÃO FISCAL

<p>PROCESSO Nº 19615.000140/2005-09</p>	<p>SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/4ª RF/DISIT Nº 36, de 16 de junho de 2005</p>
<p>INTERESSADO Fundação de Hematologia e Hemoterapia de Pernambuco - Fundação Hemope</p>	<p>CNPJ/CPF 10.564.953/0001-36</p>
<p>DOMICÍLIO FISCAL Av. Rui Barbosa, 375, Graças, Recife/PE</p>	

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ementa: Os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito privado a fundação pública, pela remuneração de serviços profissionais prestados por esta, não estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003; art. 1º, "caput" e §§ 1º e 2º, IV, da IN SRF nº 459, de 2004.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: Não estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a fundação pública, a título de contraprestação dos usuários, em função da prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, tendo em vista a imunidade a impostos de que goza aquela entidade, desde que não haja o caráter de atividade econômica com vistas ao lucro, seja mantida a níveis razoáveis e não passe a ser o principal objetivo da fundação e maior fonte de seus recursos.

Dispositivos Legais: Art. 150, VI, "a", §§ 2º e 3º, da Constituição; arts. 146, 147 e 647 do RIR/99; item II da IN SRF nº 23, de 1986; Parecer Cosit nº 507, de 1993.

RELATÓRIO

A diretora-presidente da pessoa jurídica epigrafada, satisfatoriamente qualificada às fls. 25/26 dos autos, tendo prestado à fl. 24 a declaração de que trata o inciso II do § 1º do art. 3º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 230, de 25 de outubro de 2002, dirige ao Superintendente Regional da Receita Federal na 4ª Região Fiscal o Ofício nº 185/2005, de 20 de abril de 2005, informando, inicialmente, tratar-se de órgão público estadual sem fins lucrativos, de caráter científico, educacional e de assistência à comunidade no campo da hemoterapia e hematologia (cf. fls. 09/19).

2. Alega haver firmado vários contratos com empresas de plano/seguro saúde para prestação de serviços de assistência hemoterápica aos segurados destas. Ressalta que, quando do ressarcimento realizado pelas supracitadas operadoras, em decorrência dos serviços prestados, algumas empresas insistem em reter na fonte o **IRPJ, a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e a CSLL**, apesar de a fundação sob exame gozar, supostamente, de imunidade tributária. Relata que sua assessoria jurídica bem como a Procuradoria-Geral do Estado de Pernambuco entendem que a consulente é imune. Atravessa às fls. 03/07 cópia do Parecer PFE nº 34/2004. Junta à fl. 02 cópia de declaração de imunidade. À fl. 08 foi anexada cópia de julgamento da Secretaria de Finanças da Prefeitura do Recife, segundo o qual a consulente gozaria de imunidade a impostos. Enfim, a requerente solicita posicionamento da SRRF04 sobre o assunto.

3. Esta Divisão de Tributação protocolizou, de ofício, o indigitado expediente, visto tratar-se de consulta acerca da legislação tributária. O processo foi encaminhado ao Seort da DRF Recife/PE com vistas ao seu saneamento (fl. 20). Instada a apresentar cópia de contrato de prestação de serviços, a que aludiu na peça inaugural, a requerente acostou ao feito a peça de fls. 27/47. O objeto do precitado contrato é a **prestação, mediante contraprestação pecuniária, de serviços de assistência hemoterápica, compreendendo serviços médicos profissionais e auxiliares, coleta e dispensação de produtos sanguíneos, execução de testes laboratoriais pertinentes, transfusão de sangue e hemoderivados e demais procedimentos médicos afins, inclusive aférese (qualquer remoção de elementos do sangue) do doador.** (cf. cláusula primeira, fl. 27).

4. O aludido parecer de fls. 03/07 elucida que a dúvida da consulente reside no disposto no art. 30, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Este é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS LEGAIS

5. Inicialmente, cumpre informar que a presente solução de consulta não constitui um reconhecimento da suposta imunidade tributária de que gozaria a consulente, mesmo porque isso exigiria a análise de vários elementos pelo Fisco, o que não é possível em matéria de processo administrativo de consulta, o qual se limita à interpretação de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

5.1. Demais disso, importa deixar claro que esta decisão não abordará outros aspectos relativos à tributação do IRPJ, do PIS, da Cofins e da CSLL, porventura concernentes ao caso em questão, visto que a consulente se reportou na petição inicial, exclusivamente, à retenção na fonte de tributos e contribuições, em virtude da prestação de serviços a outras pessoas jurídicas.

6. Neste ponto, há que examinar a questão da imunidade a **impostos** relativa às fundações públicas, insculpida no art. 150, inciso VI, alínea “a” e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, que foram, a propósito, incorporados ao § 2º do art. 171 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99 (g.n.):

“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;*

(...)

*§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às **fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público**, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.*

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior 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.

(...)”

7. A norma imunitória acima trasladada alcança, como visto, tão-somente, **impostos, e não contribuições sociais** a exemplo do PIS, da Cofins e da CSLL. Esclareça-se que finalidades essenciais das fundações de direito público são as que inequivocamente conduziram à sua criação legal, ao passo que as atividades decorrentes das essenciais são as que possibilitam o pleno atingimento destas últimas (cf. Roque Carraza, *in Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2003, pág. 710).

8. Relativamente ao § 3º do preceito constitucional sob comento, verifica-se que, no caso sob exame, **existe, sim, contraprestação pecuniária da parte dos usuários** dos nominados serviços prestados pelo Hemope (cf. cláusulas primeira e quarta da cópia de contrato às fls. 27 e 29).

9. À guisa de ilustração, comentando a disposição constitucional em apreço, o tributarista Hugo de Brito Machado escreve (g.n.): “A imunidade não se aplica (a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; (b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (...). É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. **Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa (...). Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja**

qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal. Esperamos que essa interpretação ampliativa da ressalva, que em matéria de serviços praticamente anula a regra imunizante, deixando imunes apenas os serviços gratuitos, não prevaleça. Não podemos, todavia, deixar de reconhecer que ela é razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame.” (cf. *Curso de Direito Tributário*, 21ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2002, págs. 247 e 248).

10. Outrossim, cumpre destacar que a matéria também foi examinada pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, através de seu **Parecer Cosit nº 507, de 13 de abril de 1993**, cujo entendimento será aqui adotado, com as adaptações às mudanças constitucionais ocorridas desde então. O parecer entelado questiona, a princípio, se a fundação pública imune perderia o privilégio tributário caso venha a cobrar por prestação de serviços. O antedito ato afirma que qualquer atividade das fundações públicas não relacionada às suas finalidades essenciais, ou às destas decorrentes, não estará abrangida pela norma imunizatória de que trata o art. 150, VI, “a”, da Carta de Princípios, e essa imunidade não alcança o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com a exploração de atividade econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados **ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.**

11. O sobredito parecer informa que é necessário analisar a fim de distinguir a exploração de atividade econômica, com vistas ao lucro e desvirtuadora da natureza jurídica e dos privilégios fiscais, da atividade que, mesmo possuindo contraprestação financeira, não se incluirá entre aquelas e estará ligada à sobrevivência econômica da instituição. Embora o fim público, o atendimento indiscriminado e a gratuidade total da prestação dos serviços devam presidir o caráter das fundações que gozam da natureza jurídica prevista no § 2º do art. 150 da Lei Maior, é forçoso concluir que **a simples cobrança por prestação de serviços a outras pessoas jurídicas (no caso, a empresas operadoras de planos de saúde), se não tiver o caráter de atividade econômica, com vistas ao lucro, não desvirtuará aquela natureza, desde que mantida a níveis razoáveis e não passe a ser o principal objetivo da entidade e maior fonte de seus recursos.**

12. Posto isso, trata-se a seguir da incidência na fonte do Imposto sobre a Renda relativamente às importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, **civis ou mercantis**, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, prevista no art. 647 do RIR/99 (g.n.):

“Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).

§ 1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

(...)

3. análise clínica laboratorial;

4. análises técnicas;

(...)

10. *biologia e biomedicina;*

(...)"

13. Ressalta-se que, regulamentando, entre outros, o referido art. 52 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, incorporado ao dito art. 647 do RIR/99, a IN SRF nº 23, de 21 de janeiro de 1986, dispõe, em seu item II, que não incidirá o Imposto sobre a Renda na Fonte quando o serviço for prestado por pessoas jurídicas imunes (desde que seja observada a ressalva contida nos itens 10 e 11 supra).

14. De outra sorte, no que tange às contribuições sociais, convém transcrever o mencionado art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003 (g. n.):

*“Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de **direito privado**, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, **bem como pela remuneração de serviços profissionais**, estão sujeitos a retenção na fonte da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.**”*

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

*§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o **caput** as pessoas jurídicas optantes pelo **Simples**.*

*§ 3º As retenções de que trata o **caput** serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda. ”*

15. É de realçar que o dispositivo retrotranscrito foi regulamentado, inicialmente, pela IN SRF nº 381, de 30 de dezembro de 2003, revogada pela IN SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004, que passou a regular inteiramente a matéria tratada pela primeira, cujo “caput” do art. 1º desse segundo ato infralegal elucida que a retenção em apreço somente se aplica aos pagamentos, relativos aos mencionados serviços, efetuados por pessoa jurídica de **direito privado** para outra pessoa jurídica **dessa mesma natureza**.

16. Considerando que a Fundação Hemope tem personalidade jurídica de **direito público**, como indica o art. 1º do Anexo I ao Decreto (Estadual – PE) nº 25.364, de 08 de abril de 2003 (fl. 10), é de concluir que **não cabe a retenção na fonte** de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, nos pagamentos efetuados pelas aludidas empresas ao referido Órgão Público, pela remuneração de serviços profissionais de que trata o § 1º do art. 647 do RIR/99, nos termos do inciso IV do § 2º do art. 1º da enfocada IN SRF nº 459, de 2004.

CONCLUSÃO

17. Destarte, diante de todo o exposto, tendo em vista a letra das cabeças do art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 1º da IN SRF nº 459, de 2004, e do art. 647 do RIR/99, constata-se que tais dispositivos não estabelecem a retenção na fonte de IR, CSLL, PIS e Cofins quanto aos pagamentos relativos aos indigitados serviços profissionais prestados pelo Hemope, efetuados pelas operadoras de plano de saúde em questão.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

18. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos do art. 16 da IN SRF nº 230, de 2002.

19. Publique-se no *Diário Oficial da União* extrato da ementa desta solução de consulta, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 13 da IN SRF nº 230, de 2002.

20. Encaminhe-se ao **Seort da DRF Recife/PE** para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN SRF nº 230, de 2002

Recife/PE, 16 de junho de 2005.

Flávio Osório de Barros
Chefe-Substituto da SRRF04/Disit
Matrícula nº 76.289
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 nº 42, de 21/03/2005



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
4ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	19647.008165/2008-18
Solução de Consulta nº	27 - SRRF/4ª RF/Disit
Data	9 de março de 2009
Interessado	AGÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE PERNAMBUCO S/A
CNPJ/CPF	10.848.646/0001-87

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A imunidade intergovernamental recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal não é extensível às sociedade de economia mista.

Dispositivos legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, e art. 173, § 2º; Lei nº 5.172, de 1976, art. 9º, IV, “a”, § 2º.

Relatório

A interessada acima qualificada dirige-se a esta Superintendência para formular consulta acerca da aplicação da legislação tributária no que diz respeito à imunidade intergovernamental recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal.

2. Informa ser uma sociedade de economia mista integrante da Administração Pública Indireta do Estado de Pernambuco, cujo objeto social é a gestão e execução da política estadual de desenvolvimento econômico.

3. Aduz que por força da Lei (Estadual-PE) nº 13.280, de 17 de agosto de 2007, foi criado o Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – FEP com a finalidade de fomentar a implantação, a aplicação, a modernização e a manutenção de distritos industriais, bem como a interiorização do desenvolvimento do Estado de Pernambuco.

4. Alega que as receitas que integram o FEP derivam, basicamente, da “taxa de administração” prevista no art. 5º, § 7º, da Lei (Estadual-PE) nº 11.675, de 11 de outubro de 1999, alterada pela Lei (Estadual-PE) nº 13.280, de 2007, com a seguinte redação:

“Art. 5º. As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, aplicação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

[...]

§ 7º. Para fins de análise e avaliação dos projetos e conseqüente monitoramento da aplicação do incentivo, a empresa beneficiária dos estímulos previstos neste artigo, durante o período de fruição, deverá recolher, por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE específico, até o último dia útil do mês subseqüente ao período fiscal da efetiva utilização do benefício, a título de taxa de administração, valor correspondente a 2% (dois por cento) do total efetivamente utilizado, observando-se o seguinte, além de procedimentos estabelecidos em decreto do Poder Executivo:

[...]”

5. Traz à colação os §§ 11 e 12 do supracitado dispositivo legal, que vincula a “taxa de administração” ao FEP, a saber:

§ 11. Fica instituído o Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – FEP, a ser gerido e administrado pela Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco – AD DIPER, com a finalidade de fomentar a implantação, a aplicação, a modernização e a manutenção de distritos industriais, bem como a interiorização do desenvolvimento no Estado de Pernambuco.

§ 12. Constituem recursos do FEP aqueles provenientes da taxa de administração de que trata o § 7º, bem como outras receitas a ele alocadas, tendo como destinação, em especial:

[...]”

6. Cientifica que, na condição de gestora e de órgão responsável pela utilização dos recursos alocados ao FEP, vem recolhendo os tributos federais.

7. Defende que “os valores arrecadados à guisa de “taxa de administração” (art. 5º, § 7º, da Lei Estadual nº 11.675/1999) não constituem receita própria (sic) da Consulente, posto que integram o Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco e, nessa condição, não integram o patrimônio do Estado”.

8. Entende que a natureza da “taxa de administração” (“taxa de polícia, instituída com esteio na regra do art. 145, II, da Constituição Federal), assim como sua específica destinação (financiamento do FEP), não permite a incidência de tributos federais, por força da aplicação direta da regra do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal (*imunidade tributária recíproca*)”.

9. Reproduz trechos de decisões judiciais que entende se alinhar com suas conclusões.

10. Extrai do que foi exposto as seguintes conclusões: “(i) os valores arrecadados à guisa de “taxa de administração” (art. 5º, § 7º, da Lei Estadual nº 11.675/1999) não se constituem receitas próprias da consulente; (ii) as receitas advindas da arrecadação da aludida “taxa de administração” integram o patrimônio do Estado de Pernambuco; e, (iii) os recursos do Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco, geridos pela consulente, não podem sofrer a incidência de impostos e contribuições federais, em face da regra do art. 150, VI, a, da Constituição Federal”.

11. Ao fim, consulta, literalmente:

“a) é correto afirmar que os recursos arrecadados à guisa de “taxa de administração”, taxa de polícia instituída pelo Estado de Pernambuco, destinados ao Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (FEP), integram o patrimônio da referida pessoa jurídica ?

b) destinadas as receitas da arrecadação da “taxa de administração” exclusivamente ao Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco (FEP), é correto afirmar ser aplicável à hipótese a regra de imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal ?

c) a aplicação da regra do art. 150, VI, a, da Carta Política obsta a incidência, sobre os aludidos recursos, de impostos e contribuições federais?”

12. É de registrar que, apesar de ter sido intimada (fl. 60), a consulente não trouxe aos autos o balanço anual do FEP.

Fundamentos

13. O ponto fulcral preliminar para o desate da consulta formulada consiste em saber a quem pertence a receita derivada da “taxa de administração” a que se refere a consulente, quer dizer, se pertence à AD DIPER ou ao Executivo Estadual. Para tanto, mister se faz conhecer o mecanismo de arrecadação da referida taxa.

14. A AD DIPER, ora consulente, é uma sociedade de economia mista criada pela Lei (Estadual-PE) nº 5.840, de 26 de agosto de 1966, cujo objeto social (fl. 16) consiste em “apoiar o desenvolvimento econômico e social do Estado de Pernambuco e ainda: I. Promover o desenvolvimento do Estado de Pernambuco por meio de ações indutoras e apoio aos setores industrial, agroindustrial, comercial, de serviços, florestal e mineral, nos termos da legislação vigente, bem como articular a atração de novos investimentos; II. Exercer atividades de pesquisa, exploração e aproveitamento de jazidas minerais no território nacional”.

15. A Lei (Estadual-PE) nº 11.675, de 1999, e alterações, que consolida as normas do Programa de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – PRODEPE, estabelece as regras para a arrecadação ou auferimento da “taxa de administração” objeto da consulta, como segue:

“Art. 5º. As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no art. 4º, exclusivamente nas hipóteses de implantação, aplicação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

[...]

§ 7º. Para fins de análise e avaliação dos projetos e conseqüente monitoramento da aplicação do incentivo, a empresa beneficiária dos estímulos previstos neste artigo, durante o período de fruição, deverá recolher, por meio de Documento de Arrecadação Estadual – DAE específico, até o último dia útil do mês subsequente ao período fiscal da efetiva utilização do benefício, a título de taxa de administração, valor correspondente a 2% (dois por cento) do total efetivamente utilizado, observando-se o seguinte, além de procedimentos estabelecidos em decreto do Poder Executivo:

[...]

§ 11. Fica instituído o Fundo de Desenvolvimento do Estado de Pernambuco – FEP, a ser gerido e administrado pela Agência de Desenvolvimento Econômico de Pernambuco – AD DIPER, com a finalidade de fomentar a implantação, a aplicação, a modernização e a manutenção de distritos industriais, bem como a interiorização do desenvolvimento no Estado de Pernambuco.

§ 12. Constituem recursos do FEP aqueles provenientes da taxa de administração de que trata o § 7º, bem como outras receitas a ele alocadas, tendo como destinação, em especial:

[...]

VI – pagamento de despesas correntes e daquelas provenientes da análise e da avaliação dos projetos e do monitoramento da aplicação dos incentivos durante o período de fruição destes, realizadas pela AD DIPER.

[...]

§ 13. A AD DIPER encaminhará, nos prazos legais, através da Secretaria de Desenvolvimento Econômico, os balancetes mensais e o balanço anual do FEP, à Secretaria da Fazenda, observando-se as disposições específicas relativas a Fundos previstas na Lei nº 7.741, de 23 de outubro de 1978, e alterações.

[...]” (g.n.).

16. Segundo os excertos transcritos, os recursos provenientes da “taxa de administração” integram o FEP, cuja gestão e administração são reservadas à AD DIPER.

17. De acordo com o § 13 supra, o FEP deve observar as disposições específicas relativas aos fundos especiais previstas no Código de Administração Financeira do Estado de Pernambuco, aprovado pela Lei (Estadual-PE) nº 7.741, de 23 de outubro de 1978.

18. Dispõe o referido código, em seu art. 180, a seguir transladado, que os fundos especiais são vinculados ao patrimônio da entidade gestora, estando o FEP, portanto, vinculado ao patrimônio da AD DIPER.

Art. 180 . Seja qual for a destinação de seus recursos, cada fundo especial será vinculado ao patrimônio da entidade gestora.

§ 1º *A vinculação a que se refere o “caput” deste artigo consiste na obrigatoriedade do registro, de modo sintético na contabilidade do órgão gestor, de todos os atos e fatos financeiros relativos ao fundo, sem prejuízo do sistema de contabilidade analítica sobre os aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais exigidos para cada fundo.*

19. Sobreleva destacar que as normas gerais definidoras dos fundos especiais estão dispostas nos arts. 71 a 74 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, *in verbis*:

“TÍTULO VII

Dos Fundos Especiais

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.”

20. Anotam J. Teixeira Jr. e Heraldo da Costa Reis, in “A Lei 4.320 comentada”, 31ª ed., IBAM, p. 161:

“Assim, chega-se a um conceito que deve estar sempre presente: o fundo especial não é detentor de patrimônio, porque é o próprio patrimônio, não é entidade jurídica, não é órgão ou unidade orçamentária, ou, ainda, não é apenas uma conta mantida na Contabilidade, mas tão-somente um tipo de gestão de recursos ou conjunto de recursos financeiros destinados aos pagamentos de obrigações por assunção de encargos de várias naturezas, bem como por aquisições de bens e serviços a serem aplicados em projetos ou atividades vinculados a um programa de trabalho para cumprimento de objetivos específicos em área de responsabilidade e que a Contabilidade tem por função evidenciar, como é o seu próprio objetivo, através de contas próprias, segregadas para tal fim.”

21. Nesse ponto, deve-se apreender que o fundo especial é uma forma de gestão que se diferencia da gestão por caixa único (Princípio da Unidade de Tesouraria), por se constituir em restrição sobre um conjunto de valores para atendimento de determinado objetivo. Noutras palavras, os fundos especiais não são entes da estrutura organizacional do setor público, constituem, apenas, afetações (vinculações) de recursos a determinados objetivos. Nessa condição, não possuem estrutura organizacional nem personalidade jurídica própria; operam com base nos recursos humanos, materiais e institucionais da entidade a que se subordinam.

22. Esclarecedoras são as características dos fundos especiais traçadas por J. Teixeira Jr. e Heraldo da Costa Reis, *in op. cit.*, p. 160:

“ - vinculação à realização de determinados objetivos ou serviço:

[...]

- normas peculiares de aplicação:

[...]

- vinculação a determinado órgão da administração:

[...]

- descentralização interna do processo decisório:

[...]

- plano de aplicação, contabilidade e prestação de contas específica:

[...]”(g.n.).

23. Nesse diapasão, assevera Flávio Cruz, *in* “Comentários à Lei nº 4.320”, Atlas, 4ª ed, 2006, p. 119:

“O fundo especial, não possuindo personalidade jurídica própria, está vinculado ao órgão ao qual pertence e exerce os gestores sua representação ativa e passiva, podendo em seu nome e por sua conta contrair obrigações e exercer direitos.”

24. Estabelecidas estas balizas conceituais, é de concluir até aqui que os recursos do FEP, mormente os decorrentes da “taxa de administração”, pertencem, em verdade, à AD DIPER.

25. Não citado anteriormente, a fim de que o arremate dessa abordagem espanque qualquer dúvida ainda reinante quanto à titularidade dos recursos do FEP, traz-se à evidência o disposto nos §§ 9º e 10 do art. 5º do Decreto (Estadual-PE) nº 21.959, de 27 de dezembro de 1999, responsável pela regulamentação da Lei (Estadual-PE) nº 11.675, de 1999, *in verbis*:

“**Art. 5º** As empresas enquadradas nos agrupamentos industriais prioritários indicados no artigo anterior, exclusivamente nas hipóteses de implantação, ampliação ou revitalização de empreendimentos, poderão ser estimuladas mediante a concessão de crédito presumido do ICMS, que observará as seguintes características:

[...]

§ 9º Para fins de análise e avaliação dos projetos e conseqüente monitoramento da aplicação do incentivo, durante o período de fruição, o beneficiário dos estímulos previstos neste artigo **deverá pagar, mensalmente, até o último dia útil do mês subsequente ao de cada período fiscal, à AD/DIPER, a título de taxa de administração, valor correspondente a 2% (dois por cento) do total dos benefícios**

utilizados, não podendo ser superior a R\$ 10.641,00 (dez mil e seiscentos e quarenta e um reais).

§ 10. Os recursos obtidos na forma do parágrafo anterior deverão ser, exclusivamente, aplicados na promoção dos incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Estado, observados os critérios estabelecidos em portaria conjunta da Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Turismo e Esportes e da AD-DIPER.

[...]” (g.n).

26. Noutra vertente, a consultante defende que a “taxa de administração” teria natureza tributária, na forma definida pelo art. 145, II, da Constituição Federal. Entretanto, essa tese não resiste ao art. 176, § 2º, do já citado Código de Administração Financeira do Estado de Pernambuco Lei (Estadual-PE) nº 7.741, de 1978), que veda a vinculação da arrecadação de tributos a fundos especiais, como segue:

“Art. 176. Constitui Fundo Especial o produto de receitas especificadas que, por Lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços.

§ 1º O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e receitas relativas aos Fundos Especiais.

§ 2º É vedada a vinculação do produto de arrecadação de qualquer tributo a determinado Fundo Especial, sem prejuízo do disposto na parte final do §2º do art. 44 da Constituição Estadual.” (g.n.).

27. O dispositivo correspondente na atual Constituição Estadual (promulgada em 5 de outubro de 1989) ao § 2º do art. 44 referido no art. 176 supracitado é o inciso VII do artigo 128, o qual deve ser observado *mutatis mutandis*, e cuja redação não altera o entendimento prolatado:

“Art.128 – São vedados :

(...)

VII – a vinculação da receita de impostos a órgão , fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159 da Constituição da República, a destinação de recursos para a manutenção de desenvolvimento de ensino, como determinado no artigo 212 da Constituição da República e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita a que se refere o artigo 165 , § 8º da Constituição da República”.

27. Ademais, o *nomem juris* do recurso arrecadado a título de “taxa de administração” é irrelevante para definição do regime jurídico aplicável.

28. Por via de consequência, os recursos arrecadados para fins de análise, avaliação de projetos e monitoramento da aplicação dos incentivos do PRODEPE têm caráter contraprestacional.

29. De fato, não há no ordenamento jurídico, especialmente na Constituição Federal, que define as competências dos entes federados, óbice à prestação, por pessoas jurídicas de direito privado, dos serviços motivadores da “taxa de administração” em testilha.

30. No caso específico, o monopólio da AD DIPER para prestação dos serviços de análise, avaliação e monitoramento dos incentivos fiscais do PRODEPE não é suficiente para tirar-lhe o caráter contraprestacional. Afinal, quando o Estado atua no domínio econômico, seja de maneira monopolista ou não, não há qualquer traço de direito público em tal atuação, pois esta ocorre no regime de direito privado.

31. Frise-se, a criação de uma sociedade de economia mista para execução de serviços que poderiam também ser executados pelo poder público é uma decisão político-administrativa desse poder.

32. Definido o caráter contraprestacional dos recursos devidos à AD DIPER a título de “taxa de administração”, passa-se à análise da imunidade intergovernamental recíproca.

33. A imunidade recíproca está prevista no art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

[...]” (g.n.).

34. Conforme os dispositivos constitucionais transcritos, a imunidade intergovernamental recíproca é extensiva apenas às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

35. Depreende-se, então, que a Constituição Federal não estendeu a imunidade recíproca às sociedades de economia mista.

36. Ainda que não se aceite este entendimento, a imunidade recíproca não poderia ser aplicada à AD DIPER, conforme o disposto no § 3º do dispositivo constitucional

imunizante, combinado com o § 2º do art. 173 a seguir reproduzido, vez que a “taxa de administração” exigida tem caráter contraprestacional, como demonstrado anteriormente.

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

[...]”

37. Calha transcrever o art. 9º do Código Tributário Nacional-CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que trata da limitação da competência tributária, harmonizado com a Constituição de 1988 pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001:

“CAPÍTULO II

Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

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

[...]

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.”

38. Outrossim, no que diz respeito à possibilidade de aplicação da imunidade recíproca às empresas públicas, a Receita Federal do Brasil exarou o Parecer CST nº 1.135, de 22 de novembro de 1988, com a seguinte ementa, *ipsis litteris*:

“Ementa: A imunidade, como proibição de se cobrar tributos de determinadas entidades, só pode ser declarada pela Constituição.

*As empresas públicas são dotadas de **personalidade de direito privado**, sujeitando-se a todas normas de Direito Tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas, pela imunidade de que trata o art. 19, inciso III, letras “a” e “c” da Constituição Federal de 1967.” (g.n.).*

39. Por definição, as empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado com capital exclusivo do poder público, enquanto as sociedades de economia mista se caracterizam por serem pessoas jurídicas de direito privado em cujo capital há conjugação não

só de recursos do poder público, como também de particulares, sendo as ações com direito a voto pertencentes em sua maioria àquele poder.

40. Ocorre que o referido parecer fundamenta sua conclusão no fato de serem as empresas públicas pessoas jurídicas de direito privado, o que autoriza com a mesma força, por analogia, a aplicação de seu entendimento às sociedades de economia mista, para que não reste configurado um contra-senso.

Conclusão

41. De todo o exposto, conclui-se que os recursos recebidos pela AD DIPER a título de “taxa de administração”, cobrada pela prestação dos serviços de análise e avaliação de projetos e monitoramento dos incentivos fiscais do PRODEPE, sujeitam-se à incidência dos tributos federais.

Ordem de Intimação

42. Na forma do disposto na Lei n.º 9.430, de 1996, art. 48, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação, em Brasília - DF, nos termos da IN RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007, art. 16.

43. Publique-se no *Diário Oficial da União* extrato da ementa desta solução de consulta em atendimento ao disposto na Lei n.º 9.430, de 1996, art. 48, § 4º, e na IN RFB n.º 740, de 2007, art. 13.

44. Encaminhe-se ao Seort da **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Recife – DRF/REC**, para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos da IN RFB n.º 740, de 2007, art. 6º, IV.

Recife, 9 de março de 2009.

Isabel Cristina de Oliveira Gonzaga
Chefe da SRRF04/Disit
AFRFB - Matrícula 10941
Competência delegada pela
Portaria SRRF04 n.º 516, de 27/08/2007



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
1ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº 10183.002553/2004-91	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/1ª RF/DISIT Nº 49, de 14 de junho de 2005
INTERESSADO Cia Mato-grossense de Gas-MTGAS	CNPJ/CPF 06.023.921/0001-56
DOMICÍLIO FISCAL Av. Historiador Rubens de Mendonça, nº 2.254, Sala 704, Cuiabá - MT	

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ementa: Imunidade. Sociedade de economia mista, pessoa jurídica de direito privado, que explore atividade econômica do Estado, não se enquadra na imunidade tributária recíproca prevista na atual Constituição Federal, sujeitando-se a todas as normas de direito tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Está sujeita ao pagamento dos impostos e contribuições sociais incidentes sobre a atividade econômica exercida e está sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias (ex: apresentar Dacon, DIPJ, DCTF), assim como está obrigada a efetuar as retenções do imposto de renda, CSLL, Cofins e Pis/Pasep incidentes sobre os pagamentos feitos por ela a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Dispositivos Legais: Art. 150, inciso VI, alínea "a" e §§ 2º e 3º, art. 173 e §§ 1º e 2º e art. 175, todos da Constituição Federal; art. 30 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária federal, especificamente, no que diz respeito à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" e §§ 2º e 3º da Constituição Federal.

2. Cita o art. 25, § 2º da Constituição Federal que dispõe que cabe aos Estados explorar serviços locais de gás canalizado, entendendo que sendo o Estado da Federação o Poder Concedente é o responsável pela regulação da atividade.

3. Informa que a Assembléia Legislativa do Estado do Mato Grosso autorizou, através da Lei nº 7.939, de 28/07/2003 (anexa), que o Poder Executivo Estadual criasse a Companhia Mato-grossense de Gás – MTGás na forma do diploma legal mencionado e da legislação aplicável à sociedade por ações, que teria como objetivo a exploração, com exclusividade, através de concessão, o serviço público de distribuição de gás natural ou manufaturado no território estadual.

4. Pelo Decreto nº 1.760, de 31/10/2003 (anexo), foi constituída a empresa Consulente, sob o regime de sociedade de economia mista, fixando na oportunidade, as diretrizes básicas para a composição de sua receita.

5. Com previsão na legislação estadual de regência, foi autorizada à Empresa Produtora de Energia Elétrica – EPE a utilização de gás canalizado para geração de energia elétrica na Usina Termelétrica Gov. Mário Covas, reconhecendo a condição de Usuário Livre (art. 2º da Lei Estadual nº 7.939, de 2003). Em sua área de concessão a EPE pagará à Consulente o correspondente à 80% do valor estipulado no § 2º do art. 4º da Lei Estadual nº 7.939, de 2003.

6. Após o relato, levanta as seguintes questões, *in verbis*:

Destarte, sem prejuízo da orientação da Procuradoria Geral do Estado (Parecer nº 15/SUBFISCAL/2004, anexo), quanto à imunidade relativa aos impostos, resta imprescindível verificar se tal receita configura hipótese de incidência das contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal.

Da mesma forma, é a presente para atestar se a Consulente é sujeita passiva de eventuais obrigações acessórias (art. 113, § 2º do CTN) afetas às referidas contribuições.

Por derradeiro, insta questionar se a fonte pagadora (EPE), tem obrigação de efetivar eventual retenção de tais exações.

7. O Parecer nº 15/SUBFISCAL/2004 (fls. 15 a 33) conclui, em síntese, que a MTGás, quando exerce atividade eminentemente estatal em nome do Estado do Mato Grosso, está desonerada do recolhimento dos impostos incidentes sobre o seu patrimônio, renda e serviços, devendo, todavia, recolher as contribuições e taxas eventualmente incidentes sobre a respectiva atividade. Propõe seja feita consulta expressa à SRF para obter o reconhecimento da imunidade recíproca em relação aos impostos federais.

FUNDAMENTOS LEGAIS

8. A imunidade tributária está prevista no art. 150 da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, inciso VI, alínea “a”, e §§ 2º e 3º, *in verbis*:

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;

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior 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 exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

9. A imunidade aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público e inerentes aos seus objetivos, como veremos no decorrer da explanação. Os §§ 1º e 2º, do art. 173, da Constituição Federal são taxativos a respeito da não extensão do privilégio em foco às sociedades de economia mista:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

() Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98:*

§ 1ª A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º - *As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.*

10. Por analogia, trazemos à colação manifestação da Secretaria da Receita Federal no que diz respeito à imunidade das empresas públicas, exarada no Parecer CST/ SIPR nº 1135, de 1988, cuja ementa segue abaixo transcrita:

A imunidade, como proibição de se cobrar tributos de determinadas entidades, só pode ser declarada pela constituição.

As empresas públicas são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sujeitando-se a todas as normas de direito tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas, não estando alcançadas, portanto, pela imunidade de que trata o art. 19, inciso II, letras "a" e "c" da Constituição Federal de 1967.

11. Da leitura do art. 1º do Decreto nº 1.760, de 2003 (fls. 12 a 14) constata-se que a Consulente é sociedade anônima de economia mista da esfera estadual, tendo como acionista majoritário o Governo do Estado do Mato Grosso (§ 6º do art 1º da Lei nº 7.939, de 2003, fl. 07), e está vinculada à Secretaria de Estado de Indústria, Comércio, Minas e Energia (art. 9º da Lei nº 7.939, de 2003).

12. A Constituição Federal, em diversos de seus dispositivos, refere-se à “autarquia”, “empresa pública” e “sociedade de economia mista”, sem contudo fornecer o seu conceito jurídico. Significa dizer que, ao fazer referência a essas entidades, a Constituição Federal tomou emprestado os respectivos conceitos jurídicos em um ato anterior a ela própria. O ato a que nos referimos é o Decreto-lei nº 200, de 25/02/1967, que assim dispõe, *verbis*:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

13. Pela análise do texto legal retro transcrito fica evidente que, por definição legal, as autarquias não podem ser criadas para explorarem atividades econômicas. Da mesma forma, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ser concebidas para exercerem atividades típicas da Administração Pública.

14. Resta então apartar o que seja “atividade típica da Administração Pública”, do que seja “atividade econômica”. O referido Decreto-lei nº 200, de 1967, não se pronunciou a esse

respeito. Esses conceitos, todavia, podem ser extraídos diretamente da Constituição Federal, como se verá a seguir.

15. O Estado exerce um sem número de atividades. Algumas podem ser classificadas como atividades típicas da Administração Pública. São denominadas de “típicas” porque ligadas à própria razão de ser de qualquer Estado moderno. Como exemplos pode-se citar: a) a emissão de moeda (art. 21, VII, CF); b) a administração das reservas cambiais do país e a fiscalização das operações de natureza financeira (art. 21, VIII, CF); c) a segurança pública (art. 144, CF).

16. Outras atividades, no entanto, por não estarem ligadas à razão de ser do Estado, são ditas “atípicas” quando por ele desempenhadas. Entre elas encontram-se as atividades econômicas. Tais atividades são denominadas econômicas em face da existência de uma relação contratual onerosa entre o Estado (prestador) e o beneficiário (consumidor). Assim, são pelo menos duas as características das atividades econômicas exercidas pelo Estado: a) relação jurídica contratual entre prestador e beneficiário; b) onerosidade da prestação.

17. Há serviços públicos que podem, e outros que não podem, ser classificados como atividade econômica do Estado. Por exemplo, a saúde pública e a educação pública são serviços públicos típicos (não econômicos) pois o Estado os presta sem exigir o pagamento de preço ou tarifa por parte dos beneficiários.

18. Especificamente quanto ao serviço público de distribuição de gás canalizado, pode-se afirmar sem margem de dúvida de que se trata de uma atividade econômica exercida pelo Estado.

19. É que nele estão presentes as duas características citadas anteriormente: a) a relação contratual entre a concessionária de gás canalizado e o usuário do serviço; b) a onerosidade da prestação.

20. A relação é contratual porque caberá aos potenciais beneficiários a decisão de contratar ou não o serviço junto à distribuidora de gás canalizado (autonomia da vontade). Mas os que decidirem contratar deverão cumprir suas obrigações, entre elas a de pagar uma tarifa pelo serviço prestado (onerosidade).

21. Por isso se diz que o serviço público de distribuição de gás canalizado é do tipo “facultativo”, pois sua contratação depende da vontade de cada potencial usuário, apesar de o Estado estar obrigado a colocá-lo a disposição dos usuários em geral. Sendo um serviço público do tipo facultativo, a contraprestação pecuniária exigida do usuário é denominada de tarifa.

22. Ao contrário, há serviços públicos denominados de “obrigatórios” para os quais os destinatários estão obrigados a utilizá-los efetiva ou potencialmente, como por exemplo, o serviço público de coleta residencial de lixo. Para esses não há autonomia da vontade (contrato). Sua prestação dá ensejo a exigência de uma taxa.

23. Pois bem, de tudo que foi dito há que se afirmar o seguinte:

a) a Consulente é uma concessionária de serviço público que explora a atividade de distribuição de gás canalizado no Estado do Mato Grosso. Tal afirmação está de acordo com os

arts. 25, § 2º e 175, ambos da Constituição Federal, e o contrato de concessão previsto no art. 4º da Lei nº 7.939, de 2003 (fl. 09);

b) o serviço público de distribuição de gás canalizado é uma atividade econômica desempenhada pelo Estado, pois: a) tem caráter contratual (é uma faculdade das pessoas físicas e jurídicas quererem ou não utilizar o serviço); b) o serviço é oneroso, já que em contrapartida à sua prestação é cobrada uma tarifa do usuário; e

c) a imunidade chamada de *recíproca* (inciso VI, “a”, art 150 da CF), protege as entidades de personalidade pública, ou seja, os entes políticos, as autarquias e as fundações públicas. Significa dizer que possuem imunidade tributária aquelas entidades da administração indireta que estão submetidas, de forma integral, a um regime de direito público.

24. Ficou demonstrado que o serviço público de distribuição de gás canalizado é uma atividade econômica exercida pelo Estado. No entanto, ainda que não se pense dessa maneira, o § 3º do art. 150 é de uma clareza solar quando impede o gozo da imunidade ao IRPJ em qualquer caso em que haja “*contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*”. Veja que a tarifa exigida em função da comercialização de gás canalizado está regulada nos arts. 4º a 8º do Decreto nº 1.760, de 2003 (fl.12).

25. A Consulente é uma sociedade de economia mista, possuindo personalidade jurídica de direito privado, o que a impede de gozar da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, de 1988. Pode-se afirmar que as empresas públicas e sociedades de economia mista se submetem ao regime jurídico próprio das empresas privadas quando no exercício de suas atividades-fim específicas, ou seja, das atividades comerciais, industriais ou financeiras em virtude das quais foram criadas. Atuam, portanto, sob o mesmo patamar de exigências impostas ao setor privado.

26. Pelo que foi exposto a Consulente está sujeita ao pagamento dos impostos e contribuições sociais incidentes sobre a atividade econômica exercida e está sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias (ex: apresentar Dacon, DIPJ, DCTF, dentre outras) assim como está obrigada a efetuar as retenções do imposto de renda, CSLL, Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre os pagamentos feitos por ela a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, e art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 459, de 18/10/2004, a seguir transcritos:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela

prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

27. Por oportuno, o entendimento acima exposto está na Instrução Normativa SRF nº 475, de 06/12/2004, transcrito abaixo:

Art. 1º Estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral, inclusive obras, pelos órgãos da administração direta, autarquias, e fundações da administração pública do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, que firmarem convênios na forma da Portaria SRF nº 1.454 de 6 de dezembro de 2004.

(...)

§ 3º As retenções de que trata este artigo não alcançam os pagamentos efetuados por empresas públicas e sociedades de economia mista do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, as quais se sujeitam ao disposto no art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

28. No que diz respeito ao pagamento efetuado pela EPE - Empresa Produtora de Energia Elétrica, à Consulente, deve ser seguida a mesma orientação feita acima: os pagamentos estão sujeitos à retenção na fonte do imposto de renda, CSLL, Cofins e Pis/Pasep, se estiverem enquadrados no art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, acima transcrito.

CONCLUSÃO

Soluciono a consulta informando que:

a) a Consulente é uma sociedade de economia mista, possuindo personalidade jurídica de direito privado, o que a impede de gozar da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal, de 1988, sujeitando-se a todas as normas de direito tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas de direito privado;

b) está sujeita ao pagamento dos impostos e contribuições sociais incidentes sobre a atividade econômica exercida e está sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias (ex: apresentar Dacon, DIPJ, DCTF), assim como está obrigada a efetuar as retenções do imposto de renda, CSLL, Cofins e Pis/Pasep incidentes sobre os pagamentos feitos por ela a outras pessoas jurídicas, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003; e

c) a mesma regra, no que diz respeito aos pagamentos efetuados, se aplica à EPE – Empresa Produtora de Energia Elétrica (art. 30 da Lei nº 10.833, de 2004).

ORDEM DE INTIMAÇÃO



ANEXO H
MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
9ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	10980.014255/2006-11
Solução de Consulta nº	255 - SRRF/9ª RF/Disit
Data	24 de julho de 2007
Interessado	Companhia de Informática do Paraná - Celepar
CNPJ/CPF	76.545.011/0001-19

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. As rendas de aplicações financeiras são relacionadas com as finalidades essenciais das entidades de assistência social, desde que não as distribua como lucros aos seus associados. O mesmo raciocínio é também aplicável à participação acionária (patrimônio) da entidade em sociedade comercial e à renda decorrente. Ou seja, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ela pagos em virtude dessa participação constituem renda imune, desde que não os distribua como lucros aos seus associados.

Dispositivos Legais: CF, art. 150, § 4º.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. UNIVERSALIDADE E GRATUIDADE.

Para fins de gozo da imunidade respectiva, a assistência social deve colocar seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado (princípio da universalidade). Ademais, não se pode falar em assistência social quando ela é condicionada a qualquer tipo de contraprestação pecuniária, e/ou negada aos inadimplentes de qualquer tipo de mensalidade ou anuidade (princípio da gratuidade).

Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI, "c", art. 203; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12; Lei nº 8.742, de 1993, art. 4º, IV.

IMUNIDADE RECÍPROCA. PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA.

Para fins de gozo da imunidade recíproca, a participação acionária em sociedade de economia mista é patrimônio do ente federado, de modo que é imune ao IRRF a renda decorrente - no caso, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ele pagos em virtude dessa participação.

Dispositivos Legais: CF, art. 150, VI, "a", § 3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; RIR, art. 347 e 668; IN SRF nº 12, de 1999, art. 3º.

Relatório

A interessada, acima identificada, sociedade de economia mista de capital fechado, formula consulta a esta Superintendência, em que pergunta se deve efetuar a retenção do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ao pagar ou creditar aos seus acionistas juros a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

2. No caso, compõem seu quadro de acionistas:

2.1. PARANÁ GOVERNO DO ESTADO, CNPJ 76.416.940/0001-28, órgão público do Poder Executivo estadual;

2.2. FUNDO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (FDE), órgão do GOVERNO DO PARANÁ SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA (SEFA), CNPJ 76.416.890/0001-89, instituído pela Lei (Estadual – PR) n.º 4.529, de 12 de janeiro de 1962, administrado e gerido pela AGÊNCIA DE FOMENTO DO PARANÁ S.A., CNPJ 03.584.906/0001-99, sociedade de economia mista;

2.3. BANESTADO PARTICIPAÇÕES, ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA., CNPJ 75.049.098/0001-70, pessoa jurídica de direito privado voltada à gestão de participações societárias (“holding”) de instituições não-financeiras;

2.4. CURITIBA PREFEITURA MUNICIPAL, CNPJ 76.417.005/0001-86, órgão público do Poder Executivo municipal;

2.5. COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ SANEPAR, CNPJ 76.484.013/0001-45, sociedade de economia mista voltada à captação, tratamento e distribuição de água;

2.6. FUNDAÇÃO CELEPAR (FUNCEL), CNPJ 76.440.833/0001-35, fundação de direito privado, sem fins lucrativos, voltada à prestação de serviços sociais, assistenciais, educativos e de integração aos empregados da mantenedora (a consultante) e da própria fundação;

2.7. COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA COPEL, CNPJ 76.483.817/0001-20, sociedade de economia mista voltada à geração de energia elétrica;

2.8. COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO AGROPECUÁRIO DO PARANÁ CODAPAR, CNPJ 76.494.459/0001-50, sociedade de economia mista voltada à atividade de armazéns gerais (emissão de “warrants”).

3. Diante desse quadro societário, a consultante pergunta se está correto o seu entendimento, de que 2.1, 2.2, 2.4 e 2.6 são imunes e as demais não.

Fundamentos

4. Preliminarmente, há que se esclarecer que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da **interpretação** da legislação tributária (a *quaestio iuris*), cf. art. 46, *caput*, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972; e art. 1.º da IN SRF n.º 573, de 23 de novembro de 2005. Destarte, não se presta para atestar a eventual condição de isenção ou imunidade das acionistas da consultante, que envolve também situação de fato (*quaestio facti*), ou seja, o atendimento concreto aos requisitos fixados em lei.

4.1. Na realidade, a fruição das imunidades contempladas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal (CF) prescinde de prévia manifestação da autoridade fazendária. Cabe, tão somente, por esta via do processo de consulta, a prestação de esclarecimentos que auxiliem na verificação de sua adequação às normas legais que regem a matéria.

5. Feitas estas considerações, serão tecidos alguns comentários acerca das imunidades envolvidas, pretendendo, desta forma, subsidiar a interessada, e nada mais do que isto, na avaliação dos pressupostos para a fruição desta imunidade.

DA IMUNIDADE NA RETENÇÃO

6. Lê-se na Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre os juros em questão:

Art. 9.º ...

§ 2.º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3.º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4.º;

...

6.1. Note-se, de antemão, que o inciso II, deixa claro que os contribuintes isentos também terão imposto retido na fonte, o que afasta, desta consulta, qualquer necessidade de análise da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

7. O dispositivo acima reproduzido foi regulamentado pelos arts. 347 e 668 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, pela IN SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, e pela IN SRF nº 12, de 10 de fevereiro de 1999, cujo art. 3º assim dispõe (sem destaque no original):

*Art. 3º A incidência do imposto de renda na fonte sobre os juros remuneratórios do capital próprio **não se aplica à parcela correspondente a pessoa jurídica imune**, mesmo na hipótese referida no § 9º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, revogado pelo art. 88 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

8. Ou seja, não há dúvidas de que, em tese, não cabe a retenção em tela em relação aos acionistas imunes.

DA IMUNIDADE RECÍPROCA

9. Em relação aos acionistas 2.1 e 2.4, não há dúvidas de que são imunes em virtude da imunidade recíproca, insculpida no art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal (CF):

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;

...
§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

9.1. Em tese, seria possível alegar que a participação acionária do Poder Executivo em sociedade de economia mista, porquanto pessoa jurídica de direito privado, seria uma atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, o que afastaria a imunidade recíproca. Todavia, essa tese não se sustentaria à luz da jurisprudência do STF, que vem, por ambas as Turmas, sustentando pacificamente a imunidade dos rendimentos das aplicações financeiras dos entes federados:

"TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido." (RE 213.059-SP, 1ª T. unân., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05.12.97)
"IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras." (AgR no AI 172.890-RS, 2ª T. unân., Rel. Min. Marco Aurélio, j. 05.03.96)

9.2. Ou seja, para o STF, as aplicações financeiras constituem patrimônio dos entes federados, de sorte que seus rendimentos também são protegidos pela imunidade recíproca. Destarte, nessa mesma linha de raciocínio, a participação acionária em sociedade de economia mista também é patrimônio do ente federado, de modo que é imune a renda decorrente – no caso, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ele pagos em virtude dessa participação.

10. Quanto ao acionista 2.2, não há elementos suficientes nos autos para qualificá-lo.

DA ASSISTÊNCIA SOCIAL

11. No que diz respeito à imunidade para instituições de assistência social – qualidade invocada para a acionista 2.6 –, a CF assim dispõe (sem destaques no original):

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:

...

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

...

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.**

12. Em primeiro lugar, é preciso verificar se a renda em questão (juros remuneratórios do capital próprio da consulente) está relacionada com as "finalidades essenciais" da Fundação Celepar (Funcel), que a auferê. Em segundo lugar, à luz do § 4º acima transcrito, é necessário identificar se a Funcel exerce atividade de "assistência social".

13. Em consulta ao Estatuto Social, disponível no site da Funcel (www.funcel.pr.gov.br), tem-se o seguinte:

Art. 4º - São finalidades da FUNDAÇÃO:

I) Administrar, supervisionar e/ou executar, através de convênios e contratos com a Mantenedora, serviços e programas assistenciais de natureza sócio-econômica, normatizados através de Instruções Normativas específicas.

II) Promover aprimoramento cultural entre seus mantenedores-beneficiários e beneficiários, desenvolvendo as atividades necessárias para obtenção desta finalidade.

III) Promover atividades sociais, esportivas e de lazer aos seus Mantenedores-beneficiários e beneficiários.

IV) Prestar outros benefícios e serviços que forem instituídos pelo Conselho de Mantenedores, desde que consentâneos com os fins da FUNDAÇÃO e aprovados pela autoridade competente.

14. À primeira vista, não se pode dizer que a renda em questão (juros remuneratórios do capital próprio da consulente) está relacionada com as "finalidades essenciais" da Funcel. A princípio, portanto, tratar-se-ia de causa suficiente para afastar a imunidade e exigir a retenção na fonte sobre esses pagamentos. Todavia, a questão comporta discussão.

14.1. O art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, ao regulamentar o dispositivo constitucional acima, havia feito a seguinte restrição:

Art. 12...

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

...

14.2. Ocorre que, no julgamento da ADIN-MC nº 1.802/DF (Pleno, unân., j. 27.08.1998), o STF suspendeu a vigência desse dispositivo, porquanto "se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada" (cf. trecho da ementa). No voto do relator, Min. Sepúlveda Pertence, lê-se ainda o seguinte:

"Inconstitucionalidade formal, porque a norma atinente à delimitação do objeto da imunidade, supera a alçada da lei ordinária e se reserva - segundo o parâmetro do precedente acolhido - à lei complementar.

Mas ao primeiro exame, há também inconstitucionalidade material: 'rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras' são renda, alcançados, pois, pela imunidade constitucional, quando beneficiária dela a instituição imune e, portanto, não subtraíveis, sequer por lei complementar, do âmbito da vedação constitucional de tributar.

Uma das informações prestadas questiona é se as aplicações no mercado financeiro são atividades próprias de instituição beneficente sem finalidade lucrativa. Como antes ficou dito, o que descaracteriza, para o fim da imunidade, a instituição de fins não lucrativos não é que ela possa ter resultados financeiros positivos, mas, sim, que se destine a distribuir esses resultados como lucros aos seus associados."

14.3. Está claro que, para o STF, as rendas de aplicações financeiras são relacionadas com as finalidades essenciais das entidades, desde que não as distribua como lucros aos seus associados. O mesmo raciocínio é também aplicável à participação acionária (patrimônio) da entidade em sociedade comercial e à renda decorrente. Ou seja, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ela pagos em virtude dessa participação constituem renda imune, desde que, entre outros requisitos legais aplicáveis, não os distribua como lucros aos seus associados. Ou, na dicção do próprio STF, em outra hipótese (RE 237.718-SP, Pleno, maioria, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.03.2001), desde que essa renda seja integralmente aplicada nos precípuos fins da entidade:

“Ementa: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.” [sem destaque no original]

15. Porém, com relação à natureza de assistência social, há um importante requisito a ser observado que é o do art. 12, *caput*, da Lei nº 9.532, de 1997, *in verbis* (sem destaque no original):

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

...

16. O dispositivo citado é de clareza ímpar, ao estabelecer como requisito que a entidade preste a assistência social à “população em geral”. Trata-se do princípio da **universalidade ou generalidade**. No já citado julgamento da ADIN-MC nº 1.802/DF, o STF decidiu pela constitucionalidade formal desse art. 12, *caput*, mas deliberadamente não se pronunciou sobre sua constitucionalidade material. Lê-se na ementa:

“3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.”

17. Eis um trecho do voto do relator, Min. Sepúlveda Pertence:

“Tratou-se de definir os caracteres específicos da instituição de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, requisito subjetivo da imunidade, matéria de lei ordinária, conforme a linha de demarcação em princípio ditada. Não desconheço que a propósito da definição básica de entidade de assistência social imune, o art. 12 caput fará recrudescer controvérsias de soluções ainda não consolidadas no Tribunal, qual a exigência ou não de gratuidade dos serviços prestados (cf. RE 132.136, Gallotti) ou a abrangência ou não de instituições beneficentes de clientelas restritas (cf. RE 115.970, RTJ 126/847 e RE 193.775, de julgamento inconcluso), afora a acesa polêmica em torno da imunidade de instituição de previdência privada (já negada pela 2ª Turma: RE 175.871, Velloso, DJ 30.5.97).

São temas - não obstante, envolvidos no âmbito da argüição proposta, hajam de ser objeto de consideração na decisão definitiva da ação direta -, que reputo alheios às preocupações do requerimento cautelar, dispensando-me, por ora, de enfrentá-los.”

18. De fato, há jurisprudência do STF que reconhecia a imunidade para entidades assistenciais de clientela restrita, p.ex.:

“É instituição de assistência social, e goza, portanto, de imunidade tributária fundação de fins previdenciários e de assistência social que objetiva distribuir benefícios a empregados e administradores das organizações patrocinadoras dela. Entidades dessa natureza auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita.” (STF – RE 115.970-0-RS, 1ª T. unân., rel. Min. Moreira Alves, j. 19.04.1988, RTJ 126/847).

19. Todavia, importa observar que essa jurisprudência é **anterior** à Lei nº 9.532, de 1997. Como o STF se absteve de avaliar a constitucionalidade material do art. 12, *caput*, da Lei nº 9.532, de 1997, ele se encontra em pleno vigor, de sorte que esse requisito é plenamente exigível. Sendo assim, cumpre recordar que eventuais argüições de sua inconstitucionalidade, de qualquer modo, não seriam cabíveis na esfera administrativa, cf. Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, publicado no D.O.U. de 21.10.1970, e o item 4 do Parecer Normativo CST nº 70, de 1977, publicado no D.O.U. de 17.10.1977.

20. Pode-se dizer que o atendimento assistencial encontra limites nas finalidades essenciais da entidade. Uma entidade “X” de assistência a idosos, por recusar atendimento a menores carentes, estaria descumprindo o princípio da universalidade? Não, pois o fator de discriminação é o tipo de carência social que a entidade se propõe a mitigar (p.ex., idosos, menores carentes, deficientes físicos etc.). Ou seja, a entidade escolhe, entre os necessitados, um público alvo para prestar a assistência e a eles restringe o acesso público.

20.1. De outra parte, uma entidade “Y” de assistência exclusivamente a trabalhadores de uma determinada empresa, por recusar atendimento a não-funcionários, estaria descumprindo o princípio da universalidade? Sim, porquanto o fator de discriminação é a restrição a uma categoria ou estamento (p.ex., trabalhadores de uma empresa, servidores públicos de determinado órgão). Ou seja, a entidade escolhe um público alvo para prestar assistência, independentemente da existência de uma carência social a ser mitigada.

20.2. Em outras palavras, a diferença entre as hipotéticas entidades acima é a seguinte: enquanto “X” adota como critério o atendimento a um tipo de carência social, “Y” adota o critério da pertença a determinado grupo social, carente ou não. Lê-se na mais abalizada doutrina que:

“... as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 17).

20.3. Nessa linha de raciocínio, a distinção entre a assistência social que preenche o requisito da universalidade da que não o preenche encontra amparo na coerência entre o fator de discriminação e os valores constitucionais em pauta – no caso, o atendimento aos necessitados. Isto é, quando o art. 12, *caput*, da Lei nº 9.532, de 1997, fala em assistência social à disposição da “população em geral”, deve-se entender “em geral entre os carentes”, limitada às finalidades da entidade.

21. *In casu*, a Funcel é voltada à prestação de serviços sociais, assistenciais, educativos e de integração aos empregados da mantenedora (a consulente) e da própria fundação (fls. 3-5). Em outras palavras, não coloca a assistência social à disposição da população em geral. Pelo contrário: adota como critério de atendimento não a carência a ser mitigada, mas a pertença aos quadros da mantenedora e da fundação. Ou seja, não pode ser beneficiada por essa imunidade.

22. Ademais, há a questão da **gratuidade**. De acordo com a Súmula 730 do STF, “*a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários*”.

23. Como demonstra Aliomar BALEEIRO (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 334), historicamente, a Suprema Corte vem mantendo firme posicionamento no sentido de que a assistência social, em razão de seu caráter eminentemente gratuito e universal, não é compatível com a exigência de contraprestações pecuniárias, máxime quando é avaliada a imunidade em tela. Assim, p.ex., pode-se citar o RE 108.120-SP, da 1ª T. unân., j. 08.03.1988, assim ementado (sem destaque no original):

“(...) Não basta, para esse efeito, que a entidade preencha os requisitos do art. 14 e seus incisos do C.T.N. É preciso, além disso e em primeiro lugar, que se trate, de instituição de assistência social. Hipótese não caracterizada, pois a recorrente, conforme os Estatutos, só presta serviços de assistência onerosa a seus associados, mediante contra-prestação mensal, como entidade de previdência privada ou de auxílio mútuo, sem realizar atendimento de caráter estritamente social, como o de assistência gratuita a pessoas carentes.”

24. Note-se que o julgado deixa claro que o primeiro requisito para uma instituição de assistência social fruir da referida imunidade é, justamente, o de prestar verdadeira “assistência social”, de forma universal e **gratuita**. Nas palavras do relator, Exmo. Min. Sydney Sanches, em seu voto (destaques do original):

“Assim, para gozar da imunidade, a instituição de assistência social precisa atender tais requisitos. Mas antes precisa ser uma instituição de assistência social. É que tais requisitos podem ser preenchidos por quem não é uma instituição de assistência social, como, aliás, ocorre claramente com a ora recorrente.

Na verdade, preenche ela os três requisitos do art. 14, mas não é uma instituição de assistência social (...)

Relembro que, no caso ‘sub judice’, a recorrente não presta qualquer serviço gratuito, ao menos em termos de objetivo social ou de norma estatutária. Só presta serviços a seus associados, que, para isso contribuem mensalmente.

Não é, pois, conceitualmente, essencialmente, uma instituição de assistência social (...).”

25. Por fim, há que se recordar o RE 202.700-6/DF, do Pleno, maioria, j. 08.11.2001, relatado pelo Exmo. Min. Maurício Corrêa, em cuja ementa se lê o seguinte (sem destaque no original):

“(...) As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de

contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.”

26. Em seu voto, o Exmo. Min. Celso de Mello assim discorre sobre o ponto (destaques do original):

“Na realidade, e para efeito de acesso à garantia da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Carta da República, não basta que a entidade atenda aos requisitos fixados no art. 14 do Código Tributário Nacional.

Mais do que isso, impõe-se que a entidade em questão, para considerar-se imune, seja caracterizada como instituição de assistência social, pois é dessa específica configuração jurídica – a de qualificar-se como entidade de assistência social – que resulta o direito de ser constitucionalmente reconhecida como titular da garantia da imunidade tributária.

Vê-se, portanto, que a caracterização da entidade privada como instituição de assistência social constitui, na realidade, decisivo fator de pré-qualificação para fins de acesso legítimo à prerrogativa excepcional da imunidade subjetiva e condicionada, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição da República.

E, sob tal perspectiva, cumpre considerar as características essenciais de uma instituição, tais como definidas por LEOPOLDO BRAGA (“Do Conceito Jurídico de Instituição de Educação ou de Assistência Social”, p. 128/148, 2ª ed., 1971, Rio de Janeiro), que delas destaca, como expressões relevantes, a finalidade de ordem pública, a gratuidade ou ausência de intuito lucrativo e a generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios, sempre enfatizando, a propósito da configuração das instituições de assistência social, que estas – precisamente porque voltadas à coletividade – devem possuir caráter absolutamente desinteressado, impessoal e neutro.

Na realidade, as notas pertinentes à generalidade e à universalidade traduzem a idéia – essencial à configuração jurídica como instituição de assistência social – de que os serviços e os benefícios por ela prestados devem estender-se, ‘sem discriminações, restrições, preferências ou condições, a quantos deles necessitem e estejam no caso de merecê-los em paridade de situação com outros beneficiários contemplados’, consoante observa LEOPOLDO BRAGA (op. cit., p. 145).”

27. Ou seja, para fins de gozo da imunidade respectiva, a assistência social deve colocar seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado (princípio da universalidade). Ademais, **não se pode falar em assistência social quando ela é condicionada a qualquer tipo de contraprestação pecuniária**, e/ou negada aos inadimplentes de qualquer tipo de mensalidade ou anuidade (princípio da gratuidade).

28. Como é sabido, e os julgados acima deixam claro, a assistência social é regida pelo princípio da “igualdade de direitos no acesso ao atendimento, sem discriminação de qualquer natureza” (art. 4º, inciso IV, da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993). Na realidade, “a principal característica da assistência social é ser prestada gratuitamente aos necessitados” (TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 17 – sem destaque no original). Vale dizer, as prestações de assistência social, pecuniárias ou não, são destinadas aos indivíduos que não estão em condições de prover o próprio sustento de forma permanente ou provisória, e não podem ser condicionadas a qualquer tipo de contrapartida pecuniária (art. 203 da CF). Portanto, não se pode falar em assistência social, por falta de gratuidade, quando ela é negada aos inadimplentes de qualquer tipo de mensalidade.

29. *In casu*, o já citado Estatuto Social da Funcel assim dispõe (sem destaque no original):

Art. 14 - São Mantenedores-beneficiários os que prestam serviço regular e efetivo à Mantenedora e à própria FUNDAÇÃO, como empregados e diretores.

§ 1º A adesão dos Mantenedores-beneficiários, como contribuintes, é facultativa.

§ 2º Os Mantenedores-beneficiários que não aderirem como contribuintes, somente poderão usufruir dos benefícios custeados pela Mantenedora.

§ 3º É facultado aos Mantenedores-beneficiários que se desligarem da Mantenedora por motivo de aposentadoria, continuarem como mantenedores-

beneficiários, desde que permaneçam contribuindo, nos valores correspondentes a sua categoria.

30. Ainda de acordo com o Estatuto Social, art. 7º, as fontes de receita da Funcel incluem, além das mensalidades dos Mantenedores-beneficiários (inciso IV) e outras receitas, “taxas cobradas por serviços e benefícios” (inciso III). Por sua vez, lê-se no Regulamento da Funcel, também disponível no site da fundação (sem destaques no original):

II) Das contribuições dos Mantenedores-beneficiários:

1 - Os Mantenedores-beneficiários contribuirão, mensalmente, com 1% (um por cento) do seu salário nominal.

...

IV) Dos direitos e deveres dos Mantenedores-beneficiários:

1 - São direitos dos Mantenedores-beneficiários:

a) Frequentar as dependências da FUNDAÇÃO e tomar parte nas suas reuniões sociais, culturais e desportivas, além de outras que possam ser realizadas.

b) Eleger e ser eleito, na forma do Estatuto;

c) Gozar de todos os direitos e benefícios sociais na forma do Estatuto e diplomas complementares;

2 - São deveres dos Mantenedores-beneficiários:

a) Cumprir fielmente as disposições do Estatuto e dos Atos Normativos da FUNDAÇÃO.

b) Satisfazer pontualmente os compromissos que contrair para com a FUNDAÇÃO, em seu nome e/ou de outros.

c) Autorizar expressamente e por escrito, a liquidação de suas mensalidades e demais compromissos para com a FUNDAÇÃO, mediante desconto em folha de pagamento.

...

31. Ou seja, tudo indica que não é observado o princípio da gratuidade. Impende ressaltar que não é o fato de, entre as receitas da Funcel, haver dotações e contribuições mensais da Mantenedora (a consulente, Celepar), cf. art. 7º, incisos I e IV, do Estatuto Social, que descaracteriza o cunho sinalagmático da relação jurídica entre a entidade e os beneficiários. Assim, pelo menos, é o que entende o STF, cf. voto vista da Min. Ellen Gracie, no já citado RE 202.700-6/DF, *in verbis* (sem destaque no original):

“Por isso, concluo, com a devida vênia aos que expressam entendimento diverso, que a imunidade tributária do art. 150, VI, c, porque endereçada às instituições de assistência social, não se estende às entidades de previdência privada que, como a recorrida, congregam associados em seu próprio benefício, mediante recolhimento de contribuições. O fato de o respectivo empregador também participar da formação do capital da entidade em nada afeta o caráter contratual das relações que ela estabelece com os associados/participantes e seus beneficiários.”

32. Nesse sentido, também, o RE 136.332-RJ, da 1ª T, maioria, j. 24.11.1992. Nele, o relator, Exmo. Min. Octávio Gallotti, em seu voto, assim se pronunciou (sem destaque no original):

“Não ignoro que a evolução social dos tempos modernos está a sugerir um conceito de assistência social não estritamente vinculado aos pressupostos da caridade, da benemerência, do humanitarismo, da filantropia.

Mas a imunidade tributária constitucional continua a ser um estímulo ao altruísmo (desprendimento de alguém em proveito de outrem). Entendo que não comporta a hipótese onde os associados se congregam em seu próprio benefício, mediante o recolhimento de contribuições, mesmo obtido o concurso de algum patrocinador e a despeito da reconhecida utilidade social do empreendimento.”

DA IMUNIDADE DAS FUNDAÇÕES INSTITUÍDAS PELO PODER PÚBLICO

33. Ainda em relação ao acionista 2.6 (Funcel), a consulente limita-se a alegar a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c”, da CF. Mas também é necessário averiguar a imunidade da alínea “a” c/c §§ 2º e 3º, *in verbis*:

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;

...

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às **autarquias** e às **fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público**, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, **vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes**.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior 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.

34. Nota-se a existência de três requisitos básicos para a imunidade nessas operações:
- 34.1. a fundação deve ser instituída e mantida pelo Poder Público;
- 34.2. não pode haver exploração de atividade econômica: (i) submetida a regime de direito privado, ou (ii) prestada mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário;
- 34.3. a imunidade se refere somente ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.
35. Quanto ao item 28.1, a Funcel não foi instituída pelo Poder Público, mas por uma sociedade de economia mista (a consulente), cf. art. 1º do Estatuto Social. De qualquer modo, a leitura do art. 7º do Estatuto Social, que trata das receitas, também revela que não é mantida pelo Poder Público, mas por dotações da consulente, taxas cobradas etc.

DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

36. Para finalizar, está correto o entendimento da consulente, de ser cabível a retenção no caso de pagamento aos acionistas 2.3, 2.5, 2.7 e 2.8, porquanto constituem sociedades de economia mista, i.e., não amparadas pela imunidade do art. 150, inciso VI, alíneas "a" e "c", e § 2º, da CF.

Conclusão

37. À vista do exposto, conclui-se que:
- 37.1. As rendas de aplicações financeiras são relacionadas com as finalidades essenciais das entidades de assistência social, desde que não as distribua como lucros aos seus associados. O mesmo raciocínio é também aplicável à participação acionária (patrimônio) da entidade em sociedade comercial e à renda decorrente. Ou seja, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ela pagos em virtude dessa participação constituem renda imune, desde que não os distribua como lucros aos seus associados.
- 37.2. Para fins de gozo da imunidade respectiva, a assistência social deve colocar seus serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado (princípio da universalidade). Ademais, não se pode falar em assistência social quando ela é condicionada a qualquer tipo de contraprestação pecuniária, e/ou negada aos inadimplentes de qualquer tipo de mensalidade ou anuidade (princípio da gratuidade).
- 37.3. Para fins de gozo da imunidade recíproca, a participação acionária em sociedade comercial é patrimônio do ente federado, de modo que é imune a renda decorrente – no caso, os juros remuneratórios sobre o capital próprio a ele pagos em virtude dessa participação.

Ordem de Intimação

38. Cf. art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos de consulta são solucionados em instância única, cabendo somente recurso especial, sem efeito suspensivo, na hipótese de divergência, cf. art. 16 da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007. Encaminhe-se ao SEORT/DRF/CTA-PR, para as providências cabíveis.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
*Competência delegada pela Portaria
SRRF nº 59, de 3/3/1997 (DOU de
11/3/1997)*

ANEXO I

Notícia SISCOMEX nº 7, de 02/06/2009

02/06/2009 0007 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

INFORMAMOS QUE SE ENCONTRA DISPONÍVEL, A PARTIR DESTA DATA, NOVO FUNDAMENTO LEGAL DO SISCOMEX IMPORTAÇÃO (CÓD. 29) AMPARANDO A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE II E DE IPI PARA ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL, DE QUE TRATA O ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A UNIDADE DA RFB, AO PERMITIR O REGISTRO DE DI COM FUNDAMENTO DE IMUNIDADE, DEVERÁ OBSERVAR OS REQUISITOS ELENCADOS NO ART. 141 DO REGULAMENTO ADUANEIRO (DECRETO N} 6.759, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2009).

COORDENAÇÃO-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA