

DOCTRINA

A imunidade fiscal das autarquias

C. A. LUCIO BITTENCOURT

Consultor Jurídico do D.A.S.P.

Teve o D.A.S.P. oportunidade de, há poucos dias, em longa Exposição de Motivos dirigida ao Chefe do Governo, externar-se sobre a imunidade das autarquias da União no tocante ao poder tributário dos Estados e Municípios. E' que a Prefeitura do Distrito Federal levantara, a propósito do I.P.A.S.E, a tese de que o art. 32 da Constituição Federal não inclui os órgãos autárquicos entre "as rendas, bens e serviços" cuja tributação é vedada.

O assunto é, sem dúvida, de suma importância, bem merecendo que, apesar de amplamente discutido naquela Exposição, volte a ser posto em foco, para permitir novo exame de alguns de seus aspectos.

A imunidade das diversas esferas de governo no Estado Federal, umas em relação ao poder tributário das outras, é, na verdade, um princípio que dimana da própria natureza da federação. Está implícito nas próprias relações que se formam entre as unidades federadas, — *is an implied limitation arising out of the very nature of the federal union.* (1)

Se, por acaso, os Estados pudessem impor qualquer onus aos bens e rendas federais — salienta ARISTIDES MILTON — "aconteceria que uma luta infinda, motivada por interesses rivais, tinha de perturbar, por força, a vida e a paz da República, afrouxando e rompendo mesmo os laços, que vinculam, por nossa fortuna, as diversas porções da pátria". (2)

"Nem se poderia compreender — adverte o nosso BARBALHO — uma "União" com essa fonte

de discórdia e separação. Tão pouco se poderia justificar esse poder como uma prerrogativa própria e necessária aos Estados enquanto unidades da federação, pois lhe fora ela antinômica e antípoda". (3)

Já em 1819, o grande Presidente da Corte Suprema dos Estados Unidos da América, *Chief Justice* MARSHALL, salientou o acerto da tese, baseado no princípio de que o poder de taxar envolve o poder de destruir e se se concedesse aos Estados autoridade para tributar a máquina governamental da União, eles teriam a faculdade de fazer parar, inteiramente, todas as suas engrenagens. Todas as medidas que a União pretendesse tomar poderiam ser anuladas pelos Estados e "aos pés destes se prostraria o governo nacional". A supremacia da União cederia lugar à supremacia dos Estados:

"That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance on conferring on one government a power to control the constitutional measures of another which other, with respect to those very measures, is declared to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied".

"If we apply the principle"... "we shall find it capable of arresting all the measures of the government and of prostrating it at the foot of the states" (4).

Realmente, como esclarece MATHEWS, que aliás não concorda inteiramente com a argumentação de MARSHALL, o poder de tributar, quando existente, não tem qualquer limite explícito ou implícito e, assim, o imposto lançado sobre a "instrumentalidade" governamental poderá atingir

(1) WILLIAM BENNETT MUNRO, *The Government of The U.S.*, McMillan 1933, pg. 358.

(2) ARISTIDES MILTON, *A Constituição do Brasil*, pg. 51.

(3) JOÃO BARBALHO, *Constituição Federal Brasileira*, Briguiet, Rio, 1924, pg. 59.

(4) Mc CULLOCH *versus* MARYLAND, 4 wheat 316, 4 L. Ed. 579 (1819).

até cem por cento, importando verdadeiro confisco:

"If the taxing authority has the power to levy a tax of 1 percent, there is no definite limit implied upon the rate of taxation, which might conceivably reach 100 per cent. This however would be suicidal. It would be "killing the goose that lays the golden eggs" (5).

A preservação das unidades de governo instituídas pela Constituição é incompatível, pois, com a sua vulnerabilidade ao poder tributário, umas ao das outras. Permitir que se destruíssem mutuamente seria facultar o dismantelo da organização federal fixada pelo Estatuto Político.

Mais ainda, uma vez que a Constituição especifica os deveres e os direitos de cada ordem de unidades federadas, permitir que se taxassem — e, assim, se destruíssem — os instrumentos ou serviços criados para exercê-los, seria facultar o descumprimento da própria Constituição, com o converterem-se em letra morta os seus dispositivos. É o argumento a que alude a Corte Suprema Americana, no célebre caso *Collector versus Day*:

"the means and instrumentalities employed by that (the National) Government to carry into operation the powers granted to it are, necessarily and for the sake of self-preservation exempt from taxation by the states" (6).

Por isso mesmo, é irrecusável a procedência da observação de RUY BARBOSA, quando esclarece que a proibição de nossa carta política não seria menos obrigatória, de parte a parte, entre a União e os Estados, se a lei constitucional, em vez de se declarar como entre nós se declara, emudecesse a respeito do assunto, como noutros países emudece. Nos Estados Unidos — acrescenta o Mestre — "a Constituição não se pronuncia de maneira alguma, negando à União o direito de tributar serviços ou instituições estaduais e aos Estados o de tributar serviços ou instituições federais. Não há, contudo, princípio alí mais solidamente assentado que o da reciprocidade nessa isenção tributária, entre a União e os Estados". (7)

(5) JOHN MABRY MATHEWS, *The American Constitutional System*, McGraw Hill Co., New York, 1932, pg. 240.

(6) *Collector versus Day*, 11 Wall. 113 (1870).

(7) RUY BARBOSA, *Comentários à Constituição Federal Brasileira*, coligidos e ordenados por Homero Pires, Saraiva & Cia., S. Paulo, 1932, vol. 1, pg. 146.

Em verdade, ainda recentemente, o último Presidente da Corte Suprema Americana — *Chief Justice* CHARLES EVANS HUGHES — aponta o caso *McCulloch v. Maryland*, decidido por MARSHALL, como representativo do ponto de vista daquela Corte no tocante à questão (8). E o Relatório da Comissão Estadual de Taxas, do Estado de Nova York, publicado em 1939, assim se externa: Exceção feita aos salários dos servidores públicos e aos juros em casos especiais, a recíproca imunidade fiscal dos órgãos de Governo tem sofrido somente limitações muito ligeiras. As rendas e as propriedades das repartições estaduais e municipais tem gozado de grande proteção contra os impostos. A Corte tem repetidamente afirmado que as instrumentalidades governamentais, em si mesmas, estão além dos limites da tributação, trate-se de imposto sobre propriedade, renda ou operações.

O mesmo se encontra repetido no acordão da aludida Corte Suprema, de 1939, proferido no caso *Graves Vs. O'Keefe* (9), onde mais uma vez se sustenta que todas as atividades governamentais, legalmente autorizadas pelo Congresso, gozam de imunidade contra o fisco:

"all activities of government constitutionally authorized by Congress must stand on a parity with respect to their constitutional immunity from taxation".

Isto ocorre em país onde a Constituição não se declara, tendo preferido não dispor expressamente sobre o assunto. Entre nós, a situação é oposta. A Constituição foi imperativa e categórica, irradiando de seu texto — art. 32 — a evidência do princípio. O espírito da norma ganhou forma e corpo em nossos Estatutos Políticos, vindo, íntegro em sua essência, desde a Constituição de 1891 à Carta de 1937, de mão em mão, de legislador a legislador, como o facho dos palmários.

É, pois, a imunidade fiscal da União em relação aos Estados e Municípios, e destes em relação àquela, um imperativo da própria Constituição. Independe de quaisquer declarações de leis estaduais ou municipais: dispensa-as, supre-as e a elas se sobrepõe, para invalidá-las, quando lhe forem contrárias.

Argumenta-se, porem, que essa imunidade, restringindo-se aos "bens, rendas e serviços", não

(8) CHARLES EVANS HUGHES, *The Supreme Court of the United States*, New York, 1936, pg. 100.

(9) *Graves versus O'Keefe*, 306 U.S. 466.

alcança em seu raio os órgãos que teem “personalidade própria”, como as autarquias, devendo o dispositivo constitucional ser interpretado como se referindo tão só aos órgãos de administração direta.

Nada, porem, na letra do preceito constitucional, abona semelhante entendimento, nem o espírito que a vivifica e anima — e que tão claro ficou à luz das lições transcritas — conduz, ou sequer tolera, semelhante interpretação. Muito ao contrário, uma e outra, a forma e a idéia, perfeitamente integradas, levam a conclusão diversa.

E’ certo que as autarquias teem personalidade própria. E’ princípio que se não pode contestar porque constitui, mesmo, o elemento primário caracterizador desses órgãos, admitindo, até, alguns autores, que essa personalidade incluye o direito subjetivo público de fazer valer contra a autoridade governamental, que ilegalmente nelas intervenha, o poder de império que a lei lhes outorgou.

A exatidão do asserto não aproveita, todavia, à tese advogada, porque o fato de possuírem os entes autárquicos personalidade jurídica não lhes retira a imunidade fiscal própria do Estado. Ao instituir as autarquias, o Estado não desveste estes órgãos do seu carater estatal, para equipará-los às entidades privadas. Não lhes extirpa as vantagens e prerrogativas que cercam e garantem os serviços públicos. Não anula, extingue ou afasta os privilégios comuns ao exercício da atividade pública. A função dos órgãos assim instituídos continua sendo de natureza pública, pública é a competência administrativa que lhes cabe, públicos são os serviços que exercem.

A desconcentração administrativa é, apenas, uma forma que a atividade estatal reveste, sem, todavia, desnaturar-se, representando, tão só, um recurso técnico organizacional contra o que os autores denominam o *congestionamento administrativo*, imposto pelas atividades tentaculares que a “idade da energia”, na expressão do filósofo STUART CHASE, ou a “revolução econômica”, de que fala JOHN M. CLARK, impuseram ao Estado Moderno.

O Estado, porem, continua sendo uma *unidade*, não se fracionando, nem se desfazendo em múltiplos corpúsculos, igualmente *soberanos*. Se os entes autárquicos estivessem fora e além do poder estatal, constituiriam verdadeiros Estados dentro do Estado e este deixaria de ser um poder supremo — *suprema potestas* — porque existiriam

ao seu lado outros poderes igualmente fortes, dispondo das mesmas faculdades e utilizando, em pé de igualdade, o mesmo *imperium*. Seja qual for a escola a que nos filiemos para conceituar o Estado, e aceitemos, ou não, o princípio da “soberania”, não é possível deixar de reconhecer que o referido poder, na esfera interna é um atributo essencial do Estado e por ser “supremo”, não pode tolerar qualquer outro superior ou igual a si. E’ a observação lapidar de ICILIO VANNI:

“Il potere dello Stato non risulta ancora, da quello che se ne è detto, completamente caratterizzato. Esso ha anche un altro carattere differenziale, quello cioè di non comportare nessun altro potere sopra di sè e nemmeno accanto a sè, di essere un potere essenzialmente supremo, *suprema potestas*” (10).

Por isso mesmo, não parece que OSCAR SARAIVA tenha sido feliz, quando, recorrendo à biologia para explicar o fenômeno criador dos entes autárquicos, o assemelha à “reprodução da célula por cissiparidade, em que da célula matriz se destacam células menores que passam a ter vida independente” (11). E’ que essas células menores, assim formadas, destacam-se *inteiramente* da célula mater, passando a constituir organismos *idênticos* a esta, libertos de qualquer vínculo e fora de qualquer ação tutelar.

Não é isso o que ocorre quando o Estado institue os entes autárquicos. Estes continuam perfeitamente integrados no sistema administrativo, sujeitos à tutela do Estado. Vale reproduzir, a respeito, pela precisão de seu enunciado, o ponto de vista de DEMICHELI que, como SARAIVA, recorre também a uma imagem — o sistema planetário — para explicar o fenômeno. Diz ele:

“Ahora bien, estas entidades autonomas, creadas por el Estado para funcionar dentro del Estado, apesar de ese grado de independencia que es inherente a la autonomia del instituto, *no rompen ni la estructura orgánica ni la unidad originaria del Estado*” (12).

Outro não é o sentir do nosso FRANCISCO CAMPOS, quando, citando MERKL, ensina:

“A outorga de personalidade jurídica a um serviço público, ou a institucionalização desse serviço é apenas um processo técnico pelo qual o Estado des-

(10) ICILIO VANNI, *Lezioni di Filosofia del Diritto*, Bologna, 1904, pgs. 170.

(11) OSCAR SARAIVA, *As Autarquias no Direito Brasileiro*, in “Revista Forense”, vol. LXXXIV, pg. 771.

(12) ALBERTO DEMICHELI, *Los Entes Autonomos*, Montevideo, 1924, pg. 31.

centraliza o serviço, dotando-o de órgãos e patrimônio próprios. E' uma simples técnica de organização do serviço público" (13).

Não menos preciso é GABRIEL DE REZENDE PASSOS, ao sustentar que a autarquia é

"mera descentralização administrativa, simples providência de organização, sem afetar a unidade jurídica existente entre os seus e os interesses do Estado" (14).

Também, OSCAR SARAIVA:

"as autarquias não sendo administração pública no sentido estrito, por constituírem entidades autônomas, integram-se no seu sistema geral, pois que dela são delegadas, agindo na consecução de fins que lhe são próprios e usando de poderes e prerrogativas semelhantes aos do Estado no qual se enquadram, como um todo harmônico" (15).

Ora, se se integram no próprio Estado e fazem parte do sistema de que este se utiliza para desempenhar suas funções, é bem de ver que estão cobertas e protegidas pelas mesmas imunidades que cobrem e protegem aquele. E' esta uma decorrência natural e lógica, assinalada por FRANCISCO CAMPOS, segundo o qual se verifica

"a delegação ou transferência ao ente autônomo de poderes, prerrogativas ou privilégios que constituem atributos exclusivos do Estado" (16).

E' por isso mesmo que CINO VITTA adverte que, do ponto de vista jurídico, os entes parastatais não possuem nota característica que os diferencie dos outros entes públicos, aos quais se equiparam:

"Ma si avverta che dal punto di vista giuridico questi enti parastatali non hanno alcuna nota caratteristica che li distingua degli altri enti pubblici, e possono esser considerati alla pari con tutti gli altri" (17).

A imunidade fiscal dos entes autárquicos é, pois, uma consequência da própria imunidade de que gozam os serviços diretamente executados pelo Estado. No caso *McCullock vs. Maryland*,

(13) *Pareceres*, II Série, José Olimpio Editora, 1936, pg. 210.

(14) *Parecer*, in "Arquivo Judiciário", vol. 49, pg. 207.

(15) *As Autarquias no Direito Público Brasileiro*, in "Revista Forense", vol. LXXXIV, pg. 772.

(16) *Op. cit.*, pg. 208.

(17) CINO VITTA, *Diritto Amministrativo*, vol. I, pg. 131.

referido inicialmente, a taxa que o Estado de Maryland queria cobrar não recaia diretamente sobre o Governo Federal Americano, mas sobre um ente autônomo — *corporation* — por ele criado, o *Bank of the United States*. Um dos argumentos de *Chief Justice* MARSHALL, para julgar inconstitucional o tributo, foi o de que o poder de criar o ente autônomo importa, obviamente, o poder de preservá-lo — *the power to create implies the power to preserve* — e como o poder de taxar envolve o poder de destruir, a destruição do ente criado pelo Governo Federal ficaria ao arbítrio dos Estados e Municípios, o que seria absurdo.

Ainda recentemente, a Corte Suprema dos Estados Unidos, voltando a se manifestar sobre o assunto, em 27 de março de 1939, em caso de interesse de órgão autárquico, a *Home Owner's Loan Corporation*, reafirmou a imunidade desta contra a tributação dos Estados e Municípios. Disse, então, o atual *Chief Justice*, HARLAN FISKE STONE, que quando o governo age legalmente, por intermédio de um ente autônomo — *corporation* — que dirige e controla, a sua atividade é atividade governamental e goza, portanto, de todos os privilégios fiscais que se lhe atribuem quando as suas funções se exercem, diretamente, através dos diversos ministérios:

"When the national government lawfully acts through a corporation which it owns and controls, those activities are governmental functions entitled to whatever tax immunity attaches to those functions when carried on by the government itself through its departments" (18).

Em face de tudo quanto foi dito, parece realmente irrecusável que na expressão "bens, rendas e serviços" devem ser incluídos os órgãos autárquicos, nada influndo sobre a imunidade tributária o fato de se tratar de um ente com personalidade própria. Ao Estado é livre *eleger* os meios ou instrumentos — *means and instrumentalities* — de que se utilizará para desempenho de suas funções, não cabendo aos outros poderes fiscais qualquer possibilidade de ação, uma vez que a atividade exercida esteja incluída, pelo Estatuto Político, na competência do órgão instituidor.

O que não é possível, nem lógico, nem jurídico, é permitir que as "instrumentalidades" governamentais, seja qual for a forma que revistam,

(18) *Graves v. New York*, 306 U.S. 460, reproduzido no livro de H.F. STONE, *Public Control of Business*, Howell, Soskin & Co., New York, 1940.

fiquem sujeitas à *generosidade* dos órgãos concorrentes da federação. E' na própria Constituição — como salienta o Justice BREWER — que devemos achar a proteção necessária contra esse perigo, não sendo admissível que a suficiência do governo nacional fique dependente da boa vontade ou da negligência dos Estados e Municípios". (19)

Aliás, a Constituição só exclue da imunidade genérica assegurada indistintamente às "rendas, bens e serviços", os serviços públicos concedidos, a favor dos quais, todavia, facultou a atribuição daquele privilégio, *mediante lei ordinária*.

Não é concebível que as empresas de utilidades públicas possam gozar de tal benefício, e

este não se possa atribuir aos entes governamentais autônomos. Aquelas empresas são, pelo menos, sob vários aspectos, entidades de caráter *privado*, visando ao fim de *lucro patrimonial*, enquanto que as últimas são parcelas do governo, destinadas à especulação de outro caráter — o *lucro social*. A prevalecer a objeção, nem mesmo lei ordinária poderia facultar aos entes autárquicos a imunidade que pode ser concedida às empresas concessionárias. O absurdo é tão grande que parece desnecessário prosseguir. Basta lembrar, apenas, o velho brocardo: "*interpretatio illa sumenda quae absurdum evitetur*".

(19) *South Caroline v. United States*, 199 U.S. 437.

EXPOSIÇÕES DE MOTIVOS

MAGISTRADO — INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 177 E 182 DA CONSTITUIÇÃO — LEI CONSTITUCIONAL N. 8.

— *O magistrado aposentado ou posto em disponibilidade, na forma dos arts. 177 e 182 da Constituição, terá o seu provento calculado proporcionalmente ao tempo de serviço.*

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E NEGÓCIOS INTERIORES

Em 12 de outubro de 1942

Senhor Presidente:

Os recentes debates que se teem travado no Supremo Tribunal Federal, sobre a inteligência dos arts. 177 e 182 da Constituição de 1937, ou, melhor, sobre as vantagens de que gozam os magistrados atingidos pela aposentadoria ou disponibilidade em qualquer dos casos previstos nos mencionados artigos, em consequência das garantias conferidas pelo art. 91 da mesma Constituição, demonstram, de modo iniludível, que os citados dispositivos constitucionais não se revestem da necessária clareza e que estão a exigir, do poder competente, uma elucidação definitiva, que ponha termo às oscilações de jurisprudência e que permita ao Governo e aos Magistrados saber onde termina o poder daquele e onde começam as intangíveis garantias destes.

Na verdade, o que se tem visto é que, da cuidadosa análise dos mencionados textos constitucionais, feita com a elevação de sempre pelos conspícuos membros de nossa Corte Suprema, não se chegou, até hoje, a um resultado que possa ser considerado definitivo, nem se pode dizer que tenha sido firmada uma jurisprudência sobre o as-

sunto. Não se pode, também, afirmar que haja doutrina assente sobre a matéria, auxiliando a interpretação do texto constitucional, pois as opiniões são divididas e mesmo os que votam em sentido igual, fazem-no por fundamentos diversos. A matéria, realmente, oferece tais dificuldades, que alguns dos ilustres membros do Supremo Tribunal Federal teem modificado opiniões anteriormente expostas e outros votam de modo diferente quando se trata de aplicação do artigo 177 ou do 182.

Como exemplos dessa insegurança, decorrente da pouca clareza do texto constitucional, poderemos citar os casos do recurso extraordinário n. 4.940 e da apelação cível n. 7.749. No primeiro, a primeira turma do Supremo Tribunal Federal, por três votos contra dois, decidiu que o magistrado aposentado tinha direito aos vencimentos integrais do cargo; o Tribunal Pleno, entretanto, por cinco votos contra quatro, reformou aquele julgado, decidindo que os vencimentos deveriam ser proporcionais ao tempo de serviço. No segundo caso, a segunda turma, por três votos contra dois, decidiu que os vencimentos deveriam ser proporcionais e o Tribunal Pleno reformou a decisão, por seis votos contra cinco, entendendo que eles deveriam ser integrais. São esses os únicos dois casos sobre os quais se manifestou, até hoje, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plena, e, como se verifica do exposto, as decisões proferidas não foram uniformes. E' certo que, no primeiro caso, questionava-se sobre a aplicação do art. 177, ao passo que no segundo a disponibilidade decorria do artigo 182. Mas, a semelhança das hipóteses é tão grande que, pela diversidade das soluções, bem se podem avaliar as dificuldades com que lutaram os eminentes julgadores. Deve, também, ser ressaltado que, no primeiro caso, só votaram nove Ministros, e que a opinião dos outros dois não pode ser deduzida pelo voto proferido no segundo porque juizes que votaram de modo diferente em um e em outro caso.