

PGFN/CAT/Nº 358/90

Incidência do IOF sobre operações financeiras de pessoas jurídicas de direito público.

Legitimidade da imposição, eis que não abrangida pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da Carta Federal).

I

Trata-se de consulta formulada pelo Banco do Brasil S.A. sobre a questão epígrafe, com a juntada de cópia de petição de ação cautelar movida contra o Banco pelo Município de Guaporé, no Estado do Rio Grande do Sul, visando a tornar sem efeito a cobrança de IOF que se tem efetuado sobre operações financeiras, nos termos do disposto na Lei nº 8.033, de 12.4.90, editada em função da Medida Provisória nº 160, de 15.03.90.

2. A inconformidade, a exemplo dos demais questionamentos manifestados por outras Prefeituras Municipais, baseia-se na imunidade recíproca a que alude o art. 150, VI, a, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o "patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".

3. Tal argumentação, contesta-a o Departamento da Receita em "Nota" de 24.4.90, his verbis:

"O art. 150, VI, a, da Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos so-

Q

bre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Trata-se do princípio da imunidade recíproca, segundo o qual uma entidade política não poderá instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outra.

"Assim, a norma protege os bens, rendas e ser viços vinculados às atividades fundamentais da União, Estados e Municípios, dentro das atribuições de sua competência.

"O imposto foi instituído regularmente, dentro da competência constitucional conferida à União para criar imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e operações relativas a títulos e valores mobiliários, ou mais simplesmente, imposto sobre operações financeiras - IOF. O imposto, portanto, não in cide sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das unidades federadas, mas sim sobre as operações financeiras dessas entidades, que não podem ser caracterizadas como atividades fundamentais da União, dos Est ados e dos Municípios.

"A Lei nº 8.033/90 não cria qualquer exceção para a incidência do tributo. Por isso mesmo, a Recei ta Federal determinou a cobrança generalizada do IOF, independentemente da natureza jurídica da instituição detentora dos ativos financeiros.

"A alegação principal das entidades federadas é de que o tributo incide sobre o patrimônio dessas entidades e que, portanto, elas estariam protegidas pela imunidade tributária. A posição da Recei ta Federal, porém, é de que o imposto incide sobre a apli cação financeira, e não sobre o patrimônio.

"É de fundamental importância ressaltar que, se fosse reconhecida a imunidade para as entidades fe



deradas, na aplicação da Lei nº 8.033/90, estar-se-ia, automaticamente, reconhecendo que o imposto incide sobre o patrimônio. Nesse caso, a Lei seria, seguramente, inquinada de inconstitucional em relação a todos os contribuintes, pois imposto sobre o patrimônio sô pode ser instituído para vigorar no exercício seguinte (Constituição, art. 150, III, b) e mediante Lei Complementar (art. 154, I). É conveniente lembrar que a Lei nº 8.033/90 é Lei Ordinária, decorrente de conversão de Medida Provisória, que produz efeitos imediatos."

II

4. Com razão o Departamento da Receita Federal.

5. Tal exegese limitativa de conceitos, nada obstante o princípio de ser a imunidade interpretada extensivamente, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de há muito tem sido sustentada na doutrina. FÁBIO FANUCCHI, v. gr., já observava que qualquer "dos poderes tributantes não poderá estabelecer incidência de imposto, e apenas de imposto, sobre: ...o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros e os de suas respectivas autarquias , não se estendendo a imunidade aos serviços públicos concedidos" ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. I, 9a. tiragem da 4a. edição, 1984, nº 47.6.1, pág. 129).

6. Leiam-se as seguintes observações da Professora MISABEL DERZI feitas em debates à aula ministrada pelo Professor OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO sobre "A tributação do Comércio Exterior à luz da Constituição de 1988", em torno do tema:

"...Isto posto, pergunto: os termos patrimônio, renda ou serviços devem ser interpretados em sentido estrito, o que importaria que a imunidade sô se a

Q

plicaria aos impostos ao patrimônio como IPTU, a renda como o imposto de renda, os serviços como o ISS, ou em sentido lato implicaria que a imunidade se estenderia a todo e qualquer tipo de imposto?

Para responder vou lembrar o nome do grande ALIOMAR BALEEIRO, que teceu as considerações e os comentários clássicos em torno de imunidade.

BALEEIRO consagrou o princípio da interpretação ampla e irrestrita das imunidades na Constituição. Apesar desse princípio, nessa parte quando a Constituição se refere à imunidade sobre renda, patrimônio e serviços, mesmo uma imunidade inter-recíproca entre entes estatais ou mesmo naquele caso da imunidade referente às instituições de educação, como exemplificou o autor em questão, BALEEIRO restringe na sua obra essa imunidade para excluir dela exatamente os impostos incidentes sobre a circulação ou a produção. E faz sob o seguinte argumento: de que, na verdade, são impostos indiretos — como já sabíamos — cujo encargo financeiro e econômico será suportado por um terceiro, que é o consumidor final.

Nesse caso as pessoas que exercessem uma atividade mercantil, uma atividade econômica, não estariam, portanto, beneficiadas da imunidade; haveria então uma repercussão financeira.

Além desse argumento, que é um argumento com relação à repercussão econômica dos impostos, acredito que essas expressões patrimônio, renda e serviços têm uma conotação dentro da repartição de competências própria no texto constitucional, porque essas palavras — renda, por exemplo — servem de delimitação de uma hipótese de incidência de imposto específico da União; também a palavra serviços delimita um campo de competência específico, assim como patrimônio ou proprieda-



de imobiliária.

De modo que, por essa razão, entendo que essas expressões são usadas com relação à imunidade, apesar do princípio da interpretação geral referente à imunidade, num sentido técnico específico e não se referem à imunidade relativamente a todo o tributo existente no sistema tributário nacional" (in Revista de Direito Tributário, janeiro/março de 1989- nº 47, págs. 226/7)

7. Nessa linha é que se manifestou a 4a. Turma do Tribunal Federal de Recursos em decisão unânime de 20.8.80, cuja ementa é a seguinte:

"TRIBUTÁRIO. ICM. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ALCOOL. C.F., art. 19, III, § 1º. DECRETO-LEI nº 406, de 1968, art. 6º, § 1º, III.

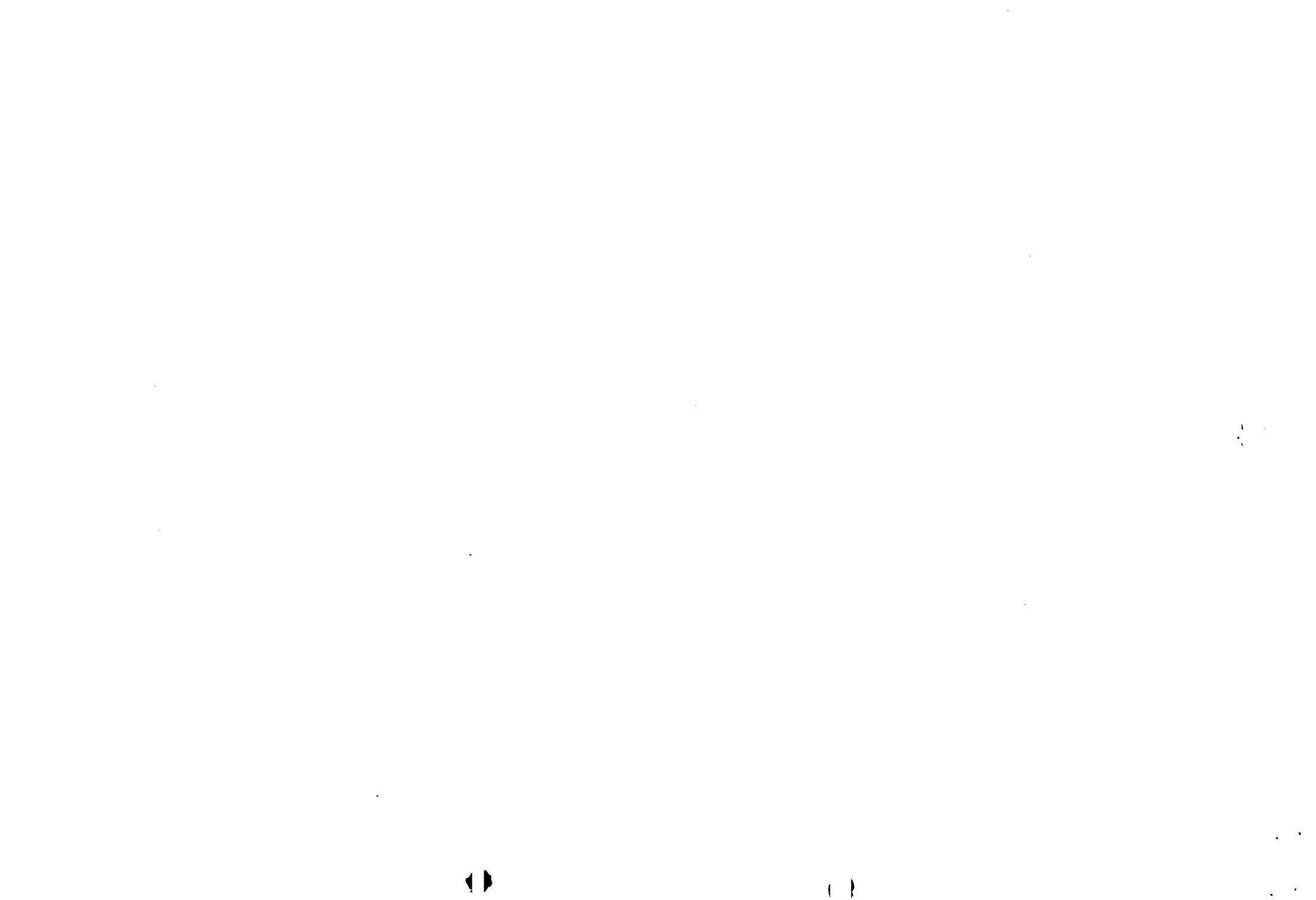
I. Vendas de álcool efetivadas pelo I.A.A., através de sua Destilaria Central Leonardo Truda, sita no Município de Ponte Nova, M.G. Legitimidade da exigência do ICM, já que não abrangido pela imunidade recíproca (C.F., art. 19, III, § 1º; Decreto-lei nº 406, de 1.968, art. 6º, § 1º, III).

II. Recurso desprovido." (in D.J. de 11.9.80 , AMS nº 33.460 -MG).

8. No respectivo voto, argumenta o eminente Relator, Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO:

"Esta Eg. Corte, ao julgar o AgMS nº 34.712-PE, Relator o eminente Ministro DÉCIO MIRANDA, deixou expresso que a imunidade recíproca não abrange os impostos sobre a produção e a circulação, restrita que é a imposto sobre o patrimônio, a renda e serviços.

Q



Tanto isto é verdade, acrescentou o eminente Ministro Dêcio Miranda, hoje ilustrando a Suprema Corte, no seu voto, que "dando aplicação prática a esse entendimento, autorizado pela Constituição, o Decreto-lei nº 406, de 21.12.68, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, assim dispõe:

Art. 6º

§ 1º - Consideram-se também contribuintes:

.....

III - os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem" (Rev. do TFR, 45/15-16).

Convém lembrar que a matéria discutida no AMS nº 34.712-PE, acima mencionado, é idêntica a que ora examinamos, pois se tratava de cobrança de ICM, pelo Estado de Pernambuco, contra o Instituto do Açúcar e do Alcool.

O acórdão ficou, então, assim ementado:

"Autarquia Federal. Imunidade, na vigência da Constituição de 1967 e EC nº 1, restrita aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços (respectivamente, artigos 20, § 1º, e 19, § 1º). São devidos os impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, não abrangidos pela imunidade constitucional. Se a autarquia estadual produz artigos sujeitos ao IPI, a ele ficará sujeita. Reciprocamente, se a autarquia federal realiza operações sujeitas ao ICM, terá de satisfazer o tributo.

Ca

Quanto ao ICM, a regra está expressa no art. 6º, § 1º, III, do Decreto-lei nº 460, de 31.12.68. Em conseqüência, procedente é a exigência, pelo Estado de Pernambuco, de ICM sobre a produção da Destilatória Central Presidente Vargas, do Instituto do Açúcar e do Alcool." (Rev. TFR, 45/15).

"Diante do exposto, confirmo a sentença." (DJ, 11.9.80).

9. Nada obstante, a mesma Corte, pela 5a. e 6a. Turmas, seguiu orientação contrária, proclamando, a favor das autarquias do café e do açúcar e álcool — o IBC e IAA —, a imunidade recíproca na espécie. (v. acórdãos de 2.4.84, da 5a. Turma, Rel. Min. MOACIR CATUNDA, Rem. Ex Of. nº 81485-AL (3179842), DJ de 28.6.84, e da 6a. Turma, de 30.3.81, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, Ap. Cível nº 35.293-AL (3040429), DJ de 21.05.81).

10. Tais decisões atenderam a precedentes do Supremo Tribunal Federal, nos acórdãos que julgaram os REs. nºs 88.625-PR (RTJ 89/614) e 95.885-MG (RTJ 107/1097). Contudo, em tais julgados não se considerou como razões de decidir o tema propriamente dito da inclusão ou não do antigo ICM, per se, no âmbito do que então dispunha o art. 19, III, § 1º, da Constituição pretérita, mas, sim, e tão-somente, a questão da natureza da atividade exercida pelo IBC ou IAA, no que tange às suas finalidades essenciais, com vistas a enquadrar tais autarquias na imunidade recíproca.

11. Aliás, no julgamento do RE 95.885-MG o Pretório Excelso fez verdadeira tabula rasa do voto vencido do eminente Ministro DÉCIO MIRANDA que, focalizando o verdadeiro cerne da controvérsia, assim se manifestou, in verbis:

"Fundou-se essa imunidade, segundo ouvi do eminente Relator e das decisões precedentes, no art. 19 ,

C

inciso III, letra a da Constituição, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros".

Este sistema, estas expressões constitucionais, têm sua contrapartida, seu reflexo, no Código Tributário Nacional, elaborado a partir da reforma que resultou na Constituição de 1967.

Impostos sobre o patrimônio e a renda são os definidos no Capítulo III do Título III do Livro Primeiro do Código Tributário Nacional; sobre os serviços, os de que cuidam as Seções V e VI do Capítulo IV do mesmo Título.

Já o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias em nenhum daqueles pressupostos incide — o patrimônio, a renda, ou os serviços.

É, em essência, um imposto de consumo, pois recai sobre o consumidor final, sucessivamente traslado pelo produtor ao atacadista, por este ao varejista, que, por sua vez, o carrega ao consumidor.

Não está, visivelmente, compreendido na imunidade recíproca. E isto porque a imunidade não se traslada na cadeia de circulação.

Não é possível deduzir, do art. 19, nº III, letra a, que haja no caso uma imunidade constitucional a favor da União, ou de autarquia por ela criada, em detrimento do Estado, porque ali não está compreendido o imposto sobre circulação de mercadorias.

Constitucionalmente, não vejo como reconhecer ao IAA esta imunidade, porquanto o art. 19, III, letra a, como disse, veda a imposição de imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços; em nenhuma dessas



modalidades se situa o imposto sobre circulação de mercadorias. Na verdade, quem paga este imposto não é quem produz, é quem consome. Então, se um determinado elo da produção, ou da circulação, é isento deste imposto, o que está acontecendo, na verdade, é que ele está se beneficiando de favor que não se converte em proveito do barateamento final do produto.

.....

São considerações que me acodem, Sr. Presidente, para suscitar, da parte dos eminentes Colegas, particular meditação sobre este problema, que me parece importante para o resguardo do equilíbrio federativo brasileiro, porque diz respeito à subsistência dos Estados mediante adequada percepção das rendas tributárias que lhes competem.

Não conheço do recurso" (STF, Sessão Plenária, RE nº 95.885-MG, in RTJ vol. 107, págs. 1102/4).

12. Não infirmam, pois, tais pronunciamentos a tese aqui defendida, cumprindo se persista a pugnar pelo reconhecimento da legitimidade da cobrança em questão. A todas as luzes, não se compreende na imunidade recíproca o IOF, ad instar do que sucede com o ICMS. Procedente é a exigência do tributo.

13. E não vinga argumentar com a impossibilidade de vir o Estado a pagar a si mesmo, como consignado no item 2, fls. 2, in fine, da petição da cautelar constante do processo (fls. 6). Não há, in casu, impossibilidade. A hipótese o correria se se tratasse do mesmo poder tributante figurando nos dois pólos da relação jurídico-tributária, confusamente, por ser impossível o sujeito ativo tributar a si próprio.

14. É o que ensina, com a proverbial clareza, ALFRE

Q



DO AUGUSTO BECKER:

"b) Sujeito ativo diferente do sujeito passivo. O mesmo órgão estatal que figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária não poderá ser o sujeito passivo desta relação. Esta impossibilidade não é apenas jurídica (decorrente da regra jurídica que determina a extinção do débito pela consusão numa única pessoa do credor e devedor) mas, em primeiro lugar, é uma impossibilidade lógica, pois é impossível que a mesma pessoa figure em ambos os pólos de uma única e mesma relação jurídica. É absolutamente impossível existir relação jurídica (ou relação de qualquer outra natureza) sem que existam dois seres distintos a fim de tornar-se possível a bilateralidade. A existência de um pólo diante de outro pólo em cujo intervalo (entre os quais) nasce a relação" ("Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Saraiva, 1972, págs. 254/55).

15. Não se configura, na espécie, tal hipótese. Ao revés, materializado está o requisito da alteridade, eis que é a União quem está tributando. E o sujeito passivo é a Prefeitura. Não há, no caso, impossibilidade de incidência fiscal, nem mesmo imunidade. Nem qualquer outra forma desonerativa, como isenção, ou alíquota zero.

16. Em consequência, não há como o Município de Guaporê (RS) deixar de satisfazer o tributo. E, in casu, cabe ao Banco do Brasil S.A. recolhê-lo, como responsável que é por sua cobrança e recolhimento. O Decreto-lei nº 1.783, de 1980, repetindo nesse sentido disposições do anterior Decreto-lei nº 914, de 1969, defere a cobrança e recolhimento do IOF à responsabilidade das instituições financeiras.

17. Improcede a ação cautelar de que se trata.

A



III

18. Ante o exposto, concluímos no sentido da total in consistência da tese da imunidade, posto não se enquadrar o IOF em nenhuma das modalidades de que trata o art. 150, VI, a, da Carta Federal.

S.M.J.,

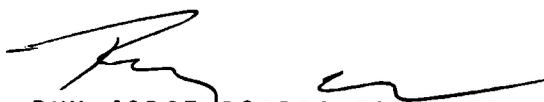
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de junho de 1990.



OBI DAMASCENO FERREIRA
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de junho de 1990.



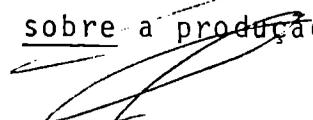
RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO
Coordenador de Assuntos Financeiros e Tributários



De inteiro acordo.

2. Como bem demonstra o Parecer supra, a imunidade recíproca, a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, restringe-se aos "impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros".

3. À toda evidência e como expressamente preceitua o Código Tributário Nacional (lei complementar), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários não incide sobre patrimônio, renda ou serviço, mas está classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação (Cap. IV).





4. A tal respeito, é bastante elucidativo o substancial Relatório da Comissão de Alto Nível (LUIZ SIMÕES LOPES, RUBENS GOMES DE SOUZA, GERSON AUGUSTO DA SILVA, SEBASTIÃO SANTANA E SILVA, GILBERTO ULHÔA CANTO E MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN) que, em 1965, elaborou o projeto de Emenda Constitucional que implantou o nosso Sistema Tributário:

"Premissas de reforma

Confrontada com esse quadro, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal.

Procurou-se dar à primeira premissa uma expressão prática enquadrando todos os impostos componentes do sistema tributário nacional em quatro grupos: o dos impostos sobre o comércio exterior; o dos impostos sobre o patrimônio e a renda; o dos impostos sobre a produção e a circulação de bens; e, finalmente, o dos impostos especiais, que, por suas características técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três primeiros grupos".

5. Na mesma linha, ensina o culto Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"Mas interessa o momento anterior à lei. O legislador tinha uma opção. Podia definir as hipóteses de incidência de duas formas: adotar uma classificação econômica dos impostos e definir as hipóteses de incidência tendo em vista essa classificação econômica, ou ao definir as hipóteses de incidência, adotar outra classificação. Que fez a dita Comissão de Reforma? Pela Emenda Constitucional nº 18, a Comissão houve por bem titular, classificar os tributos, as hipóteses de incidência pelo seu conteúdo econômico. Tanto é que apenas na Emenda Constitucional nº 18 vemos verdadeiros subtítulos: Impostos sobre a Circulação, sentido econômico; Impostos sobre a Produção; Impostos sobre a Renda; Impostos sobre o Patrimônio



etc... O legislador, evidentemente, adotou a classificação econômica. Não interessa a intenção ou o que ele queria fazer; o que importa é que transplanteu para um documento jurídico, para uma Constituição, esta classificação econômica."

6. A seu turno, o eminente SACHA CALMON aduz que o campo de abrangência da imunidade em foco "é aquele formado pelos impostos sobre a renda, patrimônio e serviços, segundo a sistemática impositiva do Código Tributário Nacional".

7. Outrossim, é oportuna a advertência de FÁBIO FANUCCHI:

"O patrimônio, a renda e os serviços das entidades territoriais de direito público interno não podem servir de base para a cobrança de impostos."

Evidentemente, se é isso que não poder ser alvo de imposições a título de imposto, neste caso, é ainda mais restrito o âmbito da imunidade, visto como o patrimônio, a renda e os serviços são atingidos tão só por alguns impostos e não por todos os do sistema.

A "renda", mencionada no texto constitucional, não tem a conotação genérica do acontecimento econômico justificador de todas as incidências de tributos, por ser representativa de manifestação da capacidade contributiva.

Sabidamente, é a renda que serve de avaliação de capacidade para contribuir, em qualquer de suas manifestações, ou seja, como renda auferida, como renda despendida, como renda poupada.

Não é a renda, nessas manifestações todas, que consta do texto da Constituição, mas a renda auferida, que, no sistema, serve de base para a cobrança tão só do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (renda auferida)." (os grifos não são do original).

8. Ora, o imposto instituído pela Lei nº 8.033/90 (M.P. nº 160/90) não incide sobre a renda (juros etc) ou o patrimônio (propriedade de valores), mas sobre as operações de natureza financeira ou relativas aos títulos mobiliários que especifica, inclusive quando praticadas por pessoas jurídicas de direito público.



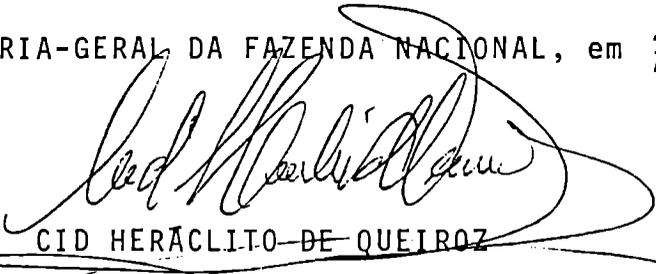
9. Destarte, as regras sobre imunidade, por se constituírem em exceções ao princípio da ampla incidência dos tributos, devem merecer, conforme ditado pela Ciência Hermenêutica e a própria norma do CTN (art. 111), interpretação estrita.

10. Nesse sentido é a lição do consagrado Mestre MAXIMILIANO: "interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmadas pela Constituição".

11. Portanto, improcede a alegada imunidade, para fugir ao pagamento do tributo em foco.

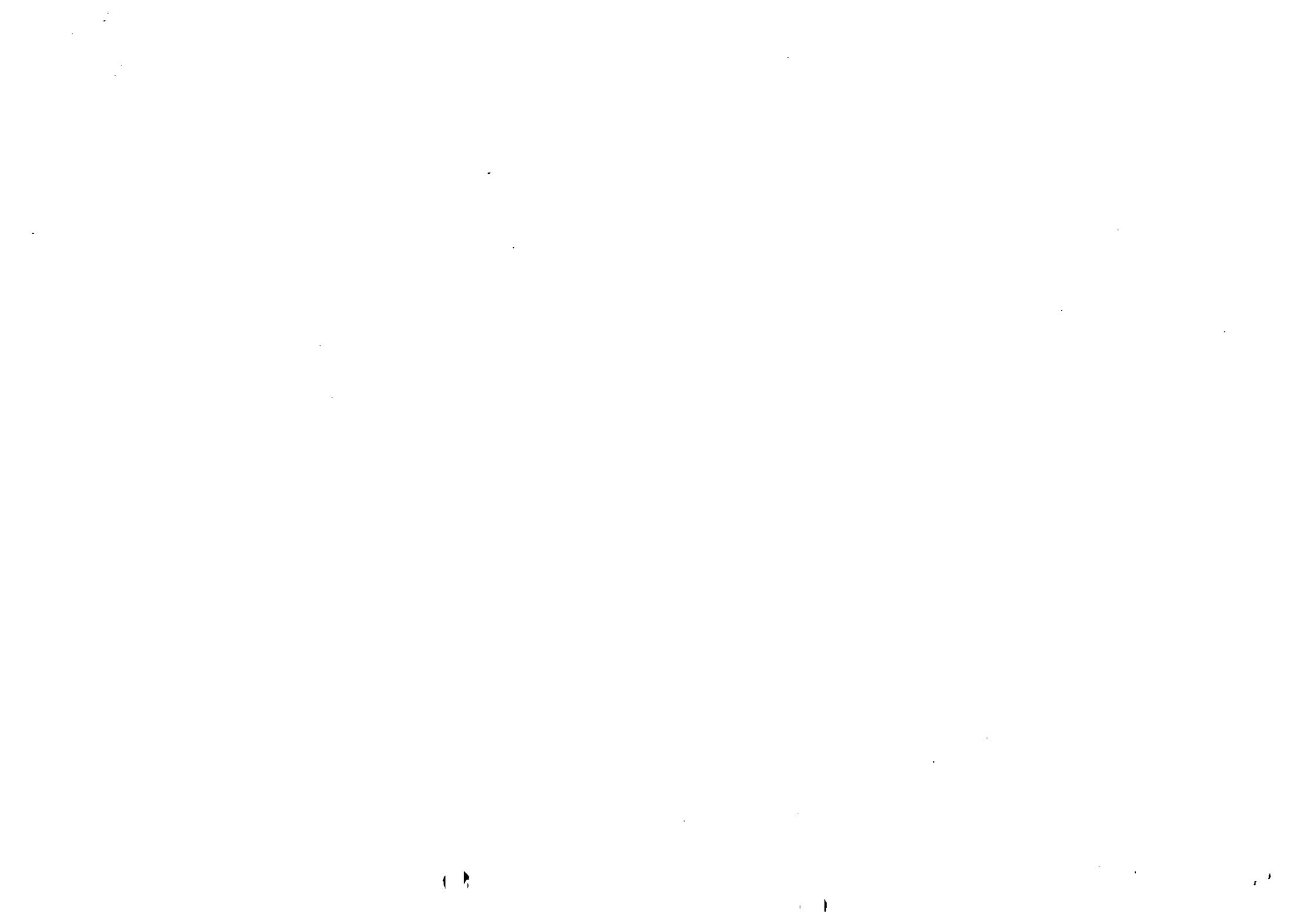
12. Submeta-se o processo à superior apreciação da Exma. Sra. Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 7 de junho de 1990.



CID HERÁCLITO DE QUEIROZ

Procurador-Geral



PROCESSO Nº : 10168.002756/90-46

INTERESSADO : Prefeitura Municipal de Guaporê - RS

ASSUNTO : Incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, a que se refere a Lei nº 8.033, de 12.4.90.

DESPACHO : Aprovo o Parecer nº 358/90 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls.10 a 23), que demonstra a inaplicabilidade da imunidade recíproca, a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, relativamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio ou seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, de que trata a Lei nº 8.033, de 12.4.90, efetuadas por pessoas jurídicas de Direito Público.

2. Publique-se, juntamente com o referido Parecer.
3. Restitua-se o processo ao Banco do Brasil S.A.

Brasília-DF, 07 de junho de 1990.


ZELIA MARIA CARDOSO DE MELLO
Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento



PGFN/CAT/Nº 358/90

Incidência do IOF sobre operações financeiras de pessoas jurídicas de direito público.

Legitimidade da imposição, eis que não abrangida pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da Carta Federal).

I

Trata-se de consulta formulada pelo Banco do Brasil S.A. sobre a questão à epígrafe, com a juntada de cópia de petição de ação cautelar movida contra o Banco pelo Município de Guaporê, no Estado do Rio Grande do Sul, visando a tornar sem efeito a cobrança de IOF que se tem efetuado sobre operações financeiras, nos termos do disposto na Lei nº 8.033, de 12.4.90, editada em função da Medida Provisória nº 160, de 15.03.90.

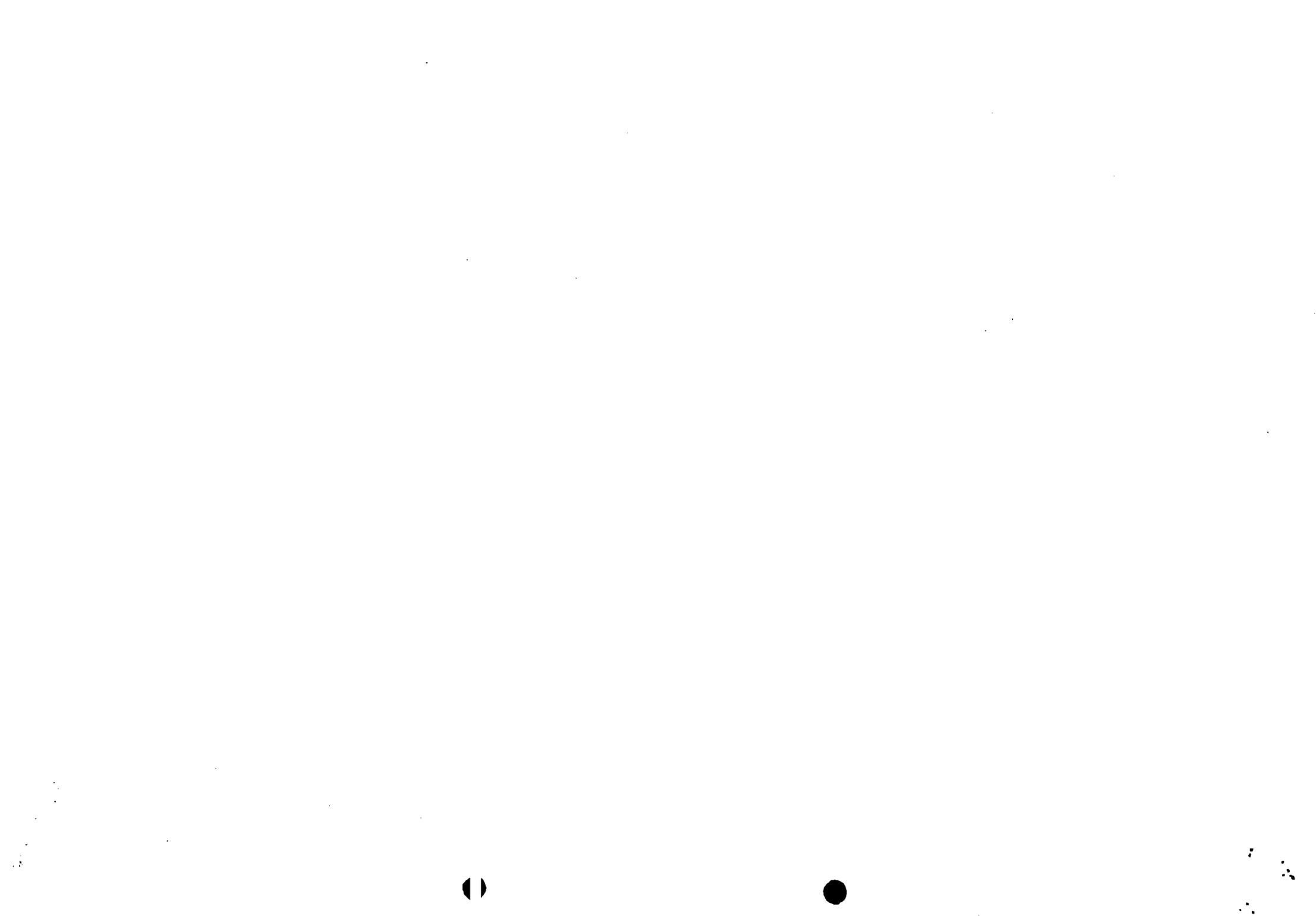
2. A inconformidade, a exemplo dos demais questionamentos manifestados por outras Prefeituras Municipais, baseia-se na imunidade recíproca a que alude o art. 150, VI, a, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o "patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".

3. Tal argumentação, contesta-a o Departamento da Receita em "Nota" de 24.4.90, his verbis:

"O art. 150, VI, a, da Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos so-

CEBEMOS
M 08.05.90
Dismônio de Oloetta

Q



bre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Trata-se do princípio da imunidade recíproca, segundo o qual uma entidade política não poderá instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outra.

"Assim, a norma protege os bens, rendas e serviços vinculados às atividades fundamentais da União, Estados e Municípios, dentro das atribuições de sua competência.

"O imposto foi instituído regularmente, dentro da competência constitucional conferida à União para criar imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e operações relativas a títulos e valores mobiliários, ou mais simplesmente, imposto sobre operações financeiras - IOF. O imposto, portanto, não incide sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das unidades federadas, mas sim sobre as operações financeiras dessas entidades, que não podem ser caracterizadas como atividades fundamentais da União, dos Estados e dos Municípios.

"A Lei nº 8.033/90 não cria qualquer exceção para a incidência do tributo. Por isso mesmo, a Receita Federal determinou a cobrança generalizada do IOF, independentemente da natureza jurídica da instituição detentora dos ativos financeiros.

"A alegação principal das entidades federadas é de que o tributo incide sobre o patrimônio dessas entidades e que, portanto, elas estariam protegidas pela imunidade tributária. A posição da Receita Federal, porém, é de que o imposto incide sobre a aplicação financeira, e não sobre o patrimônio.

"É de fundamental importância ressaltar que, se fosse reconhecida a imunidade para as entidades fe

(1)

●

•
•
•
•
•

deradas, na aplicação da Lei nº 8.033/90, estar-se-ia, automaticamente, reconhecendo que o imposto incide sobre o patrimônio. Nesse caso, a Lei seria, seguramente, inquinada de inconstitucional em relação a todos os contribuintes, pois imposto sobre o patrimônio só pode ser instituído para vigorar no exercício seguinte (Constituição, art. 150, III, b) e mediante Lei Complementar (art. 154, I). É conveniente lembrar que a Lei nº 8.033/90 é Lei Ordinária, decorrente de conversão de Medida Provisória, que produz efeitos imediatos."

II

4. Com razão o Departamento da Receita Federal.

5. Tal exegese limitativa de conceitos, nada obstante o princípio de ser a imunidade interpretada extensivamente, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de há muito tem sido sustentada na doutrina. FÁBIO FANUCCHI, v. gr., já observava que qualquer "dos poderes tributantes não poderá estabelecer incidência de imposto, e apenas de imposto, sobre: ...o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros e os de suas respectivas autarquias , não se estendendo a imunidade aos serviços públicos concedidos" ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. I, 9a. tiragem da 4a. edição, 1984, nº 47.6.1, pág. 129).

6. Leiam-se as seguintes observações da Professora MISABEL DERZI feitas em debates à aula ministrada pelo Professor OSÍRIS DE AZEVEDO LOPES FILHO sobre "A tributação do Comércio Exterior à luz da Constituição de 1988", em torno do tema:

"...Isto posto, pergunto: os termos patrimônio, renda ou serviços devem ser interpretados em sentido estrito, o que importaria que a imunidade só se a

plicaria aos impostos ao patrimônio como IPTU, a renda como o imposto de renda, os serviços como o ISS, ou em sentido lato implicaria que a imunidade se estenderia a todo e qualquer tipo de imposto?

Para responder vou lembrar o nome do grande ALIOMAR BALEEIRO, que teceu as considerações e os comentários clássicos em torno de imunidade.

BALEEIRO consagrou o princípio da interpretação ampla e irrestrita das imunidades na Constituição. Apesar desse princípio, nessa parte quando a Constituição se refere à imunidade sobre renda, patrimônio e serviços, mesmo uma imunidade inter-recíproca entre entes estatais ou mesmo naquele caso da imunidade referente às instituições de educação, como exemplificou o autor em questão, BALEEIRO restringe na sua obra essa imunidade para excluir dela exatamente os impostos incidentes sobre a circulação ou a produção. E faz sob o seguinte argumento: de que, na verdade, são impostos indiretos — como já sabíamos — cujo encargo financeiro e econômico será suportado por um terceiro, que é o consumidor final.

Nesse caso as pessoas que exercessem uma atividade mercantil, uma atividade econômica, não estariam, portanto, beneficiadas da imunidade; haveria então uma repercussão financeira.

Além desse argumento, que é um argumento com relação à repercussão econômica dos impostos, acredito que essas expressões patrimônio, renda e serviços têm uma conotação dentro da repartição de competências própria no texto constitucional, porque essas palavras — renda, por exemplo — servem de delimitação de uma hipótese de incidência de imposto específico da União; também a palavra serviços delimita um campo de competência específico, assim como patrimônio ou proprieda-

11

12

de imobiliária.

De modo que, por essa razão, entendo que essas expressões são usadas com relação à imunidade, apesar do princípio da interpretação geral referente à imunidade, num sentido técnico específico e não se referem à imunidade relativamente a todo o tributo existente no sistema tributário nacional" (in Revista de Direito Tributário, janeiro/março de 1989- nº 47, págs. 226/7)

7. Nessa linha é que se manifestou a 4a. Turma do Tribunal Federal de Recursos em decisão unânime de 20.8.80, cuja ementa é a seguinte:

"TRIBUTÁRIO. ICM. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ALCOOL. C.F., art. 19, III, § 1º. DECRETO-LEI nº 406, de 1968, art. 6º, § 1º, III.

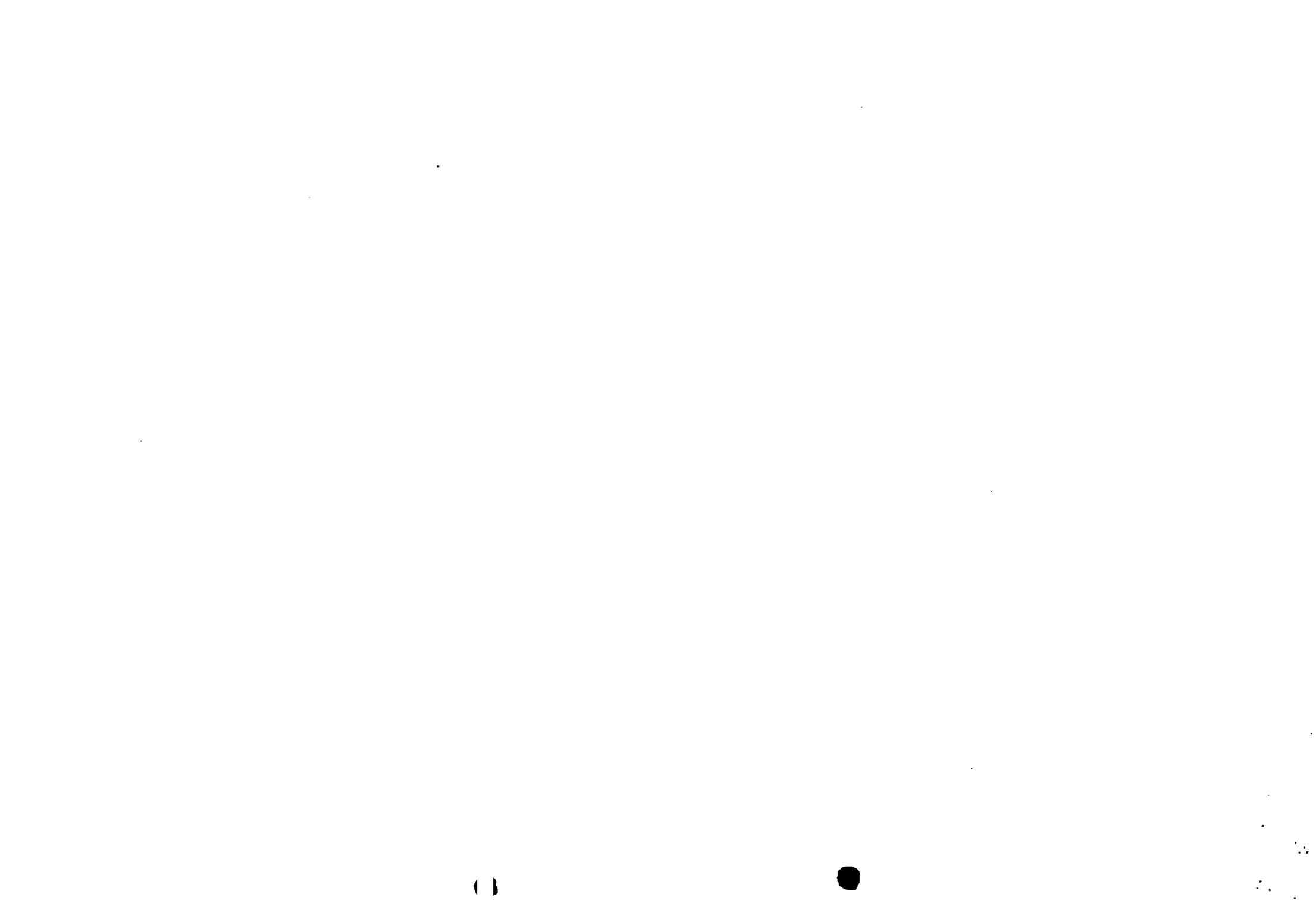
I. Vendas de álcool efetivadas pelo I.A.A., através de sua Destilária Central Leonardo Truda, sita no Município de Ponte Nova, M.G. Legitimidade da exigência do ICM, já que não abrangido pela imunidade recíproca (C.F., art. 19, III, § 1º; Decreto-lei nº 406, de 1.968, art. 6º, § 1º, III).

II. Recurso desprovido." (in D.J. de 11.9.80, AMS nº 33.460 -MG).

8. No respectivo voto, argumenta o eminente Relator, Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO:

"Esta Eg. Corte, ao julgar o AgMS nº 34.712-PE, Relator o eminente Ministro DÉCIO MIRANDA, deixou expresso que a imunidade recíproca não abrange os impostos sobre a produção e a circulação, restrita que é a imposto sobre o patrimônio, a renda e serviços.

Q



Tanto isto é verdade, acrescentou o eminente Ministro Décio Miranda, hoje ilustrando a Suprema Corte, no seu voto, que "dando aplicação prática a esse entendimento, autorizado pela Constituição, o Decreto-lei nº 406, de 21.12.68, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, assim dispõe:

Art. 6º

§ 1º - Consideram-se também contribuintes:

.....

III - os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem" (Rev. do TFR, 45/15-16).

Convém lembrar que a matéria discutida no AMS nº 34.712-PE, acima mencionado, é idêntica a que ora examinamos, pois se tratava de cobrança de ICM, pelo Estado de Pernambuco, contra o Instituto do Açúcar e do Alcool.

O acórdão ficou, então, assim ementado:

"Autarquia Federal. Imunidade, na vigência da Constituição de 1967 e EC nº 1, restrita aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços (respectivamente, artigos 20, § 1º, e 19, § 1º). São devidos os impostos sobre a produção e a circulação de mercadorias, não abrangidos pela imunidade constitucional. Se a autarquia estadual produz artigos sujeitos ao IPI, a ele ficará sujeita. Reciprocamente, se a autarquia federal realiza operações sujeitas ao ICM, terá de satisfazer o tributo.

Q

Quanto ao ICM, a regra está expressa no art. 6º, § 1º, III, do Decreto-lei nº 460, de 31.12.68. Em consequência, procedente é a exigência, pelo Estado de Pernambuco, de ICM sobre a produção da Destilatória Central Presidente Vargas, do Instituto do Açúcar e do Alcool." (Rev. TFR, 45/15).

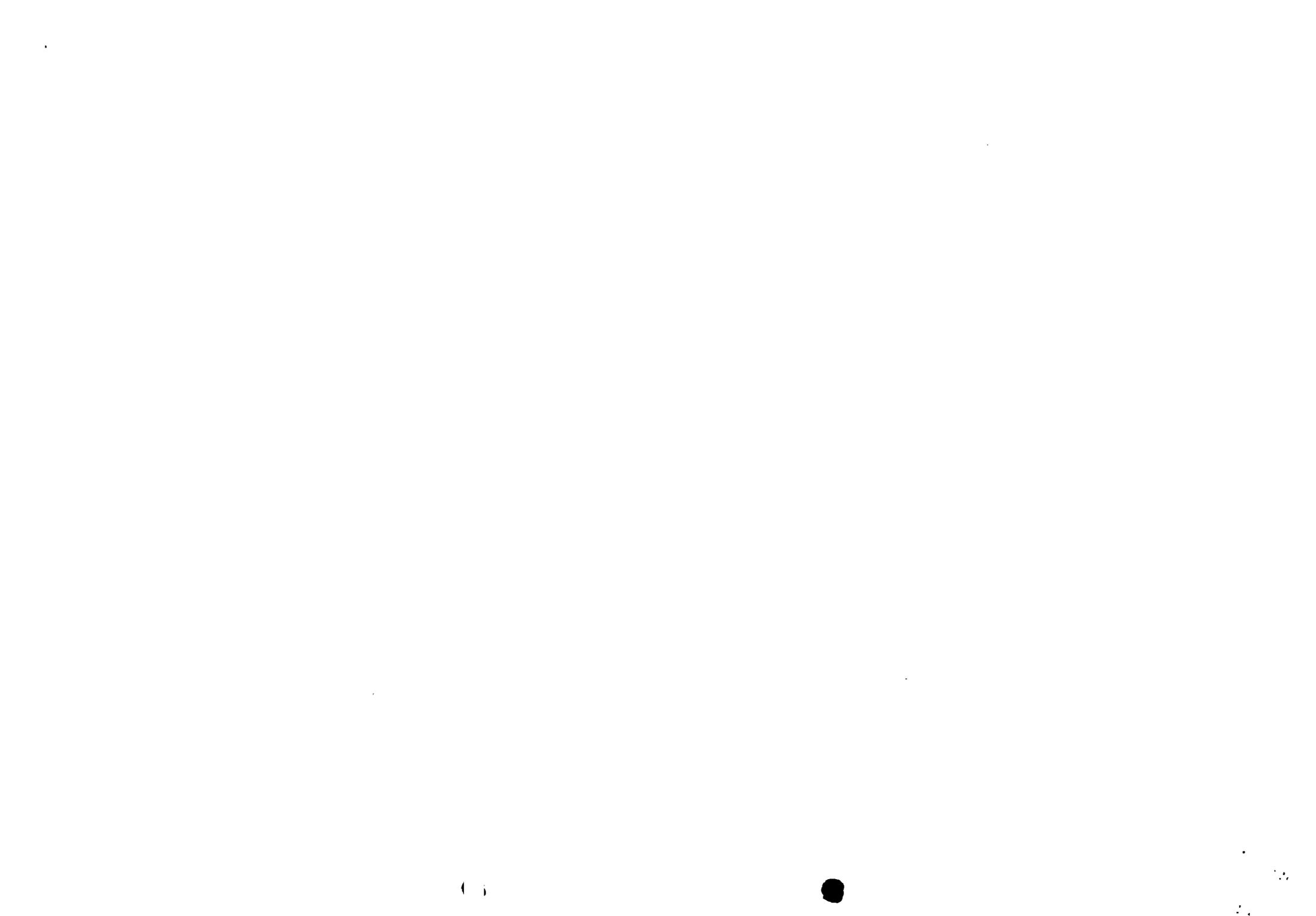
"Diante do exposto, confirmo a sentença." (DJ, 11.9.80).

9. Nada obstante, a mesma Corte, pela 5a. e 6a. Turmas, seguiu orientação contrária, proclamando, a favor das autarquias do café e do açúcar e álcool – o IBC e IAA –, a imunidade recíproca na espécie. (v. acórdãos de 2.4.84, da 5a. Turma, Rel. Min. MOACIR CATUNDA, Rem. Ex Of. nº 81485-AL (3179842), DJ de 28.6.84, e da 6a. Turma, de 30.3.81, Rel. Min. AMÉRICO LUZ, Ap. Cível nº 35.293-AL (3040429), DJ de 21.05.81).

10. Tais decisões atenderam a precedentes do Supremo Tribunal Federal, nos acórdãos que julgaram os REs. nºs 88.625-PR (RTJ 89/614) e 95.885-MG (RTJ 107/1097). Contudo, em tais julgados não se considerou como razões de decidir o tema propriamente dito da inclusão ou não do antigo ICM, per se, no âmbito do que então dispunha o art. 19, III, § 1º, da Constituição pretérita, mas, sim, e tão-somente, a questão da natureza da atividade exercida pelo IBC ou IAA, no que tange às suas finalidades essenciais, com vistas a enquadrar tais autarquias na imunidade recíproca.

11. Aliás, no julgamento do RE 95.885-MG o Pretório Excelso fez verdadeira tabuía rasa do voto vencido do eminente Ministro DÉCIO MIRANDA que, focalizando o verdadeiro cerne da controvérsia, assim se manifestou, in verbis:

"Fundou-se essa imunidade, segundo ouvi do eminente Relator e das decisões precedentes, no art. 19 ,



inciso III, letra a da Constituição, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros".

Este sistema, estas expressões constitucio - nais, têm sua contrapartida, seu reflexo, no Código Tributário Nacional, elaborado a partir da reforma que resultou na Constituição de 1967.

Impostos sobre o patrimônio e a renda são os definidos no Capítulo III do Título III do Livro Pri meiro do Código Tributário Nacional; sobre os servi ços, os de que cuidam as Seções V e VI do Capítulo IV do mesmo Título.

Já o Imposto sobre a Circulação de Mercado rias em nenhum daqueles pressupostos incide — o pa trimônio, a renda, ou os serviços.

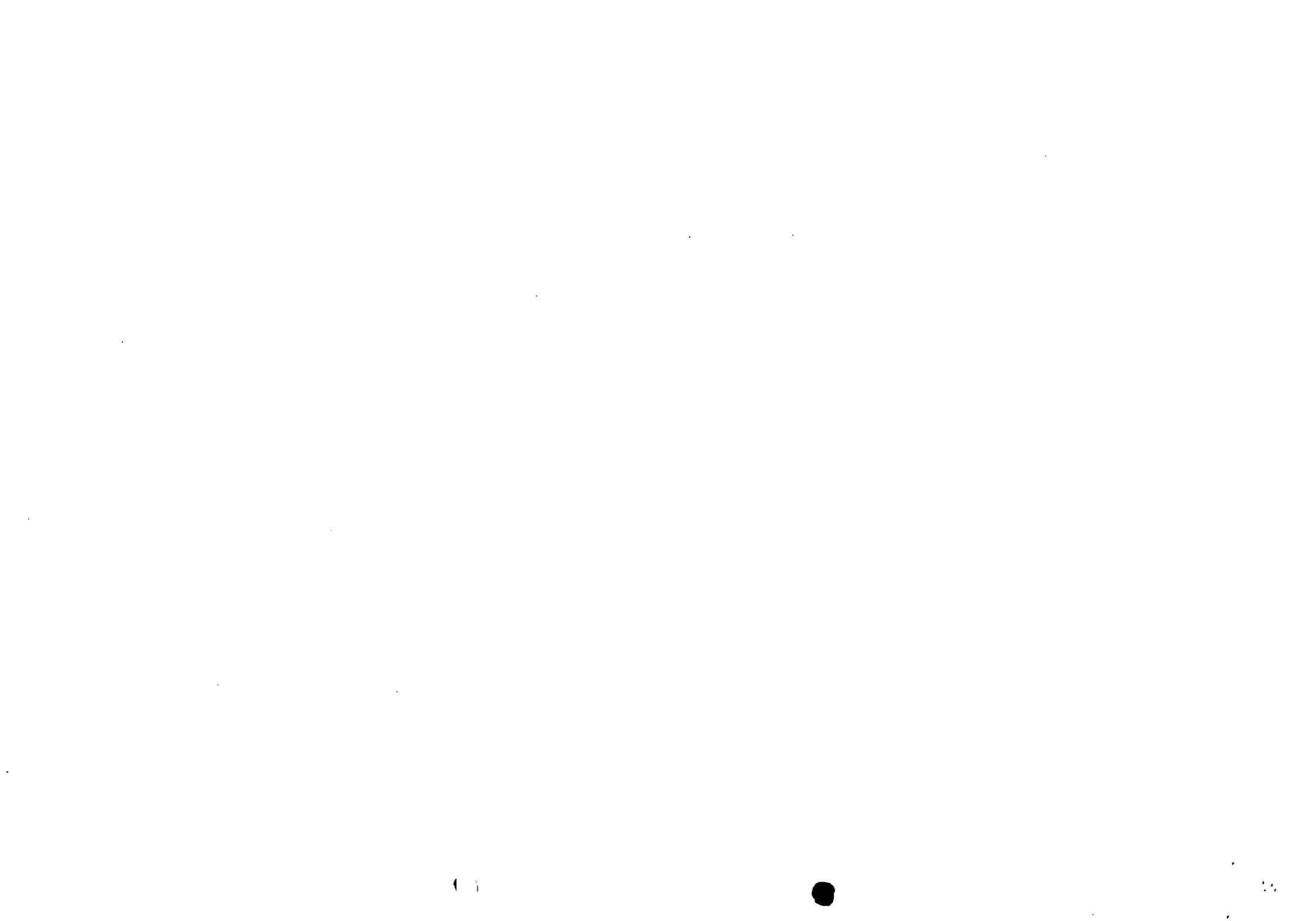
É, em essência, um imposto de consumo, pois recai sobre o consumidor final, sucessivamente trasla dado pelo produtor ao atacadista, por este ao varejis ta, que, por sua vez, o carrega ao consumidor.

Não está, visivelmente, compreendido na imuni dade recíproca. E isto porque a imunidade não se tras lada na cadeia de circulação.

Não é possível deduzir, do art. 19, nº III, le tra a, que haja no caso uma imunidade constitucional a favor da União, ou de autarquia por ela criada, em detrimento do Estado, porque ali não está compreendi do o imposto sobre circulação de mercadorias.

Constitucionalmente, não vejo como reconhecer ao IAA esta imunidade, porquanto o art. 19, III, le tra a, como disse, veda a imposição de imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços; em nenhuma dessas

10



modalidades se situa o imposto sobre circulação de mercadorias. Na verdade, quem paga este imposto não é quem produz, é quem consome. Então, se um determinado elo da produção, ou da circulação, é isento deste imposto, o que está acontecendo, na verdade, é que ele está se beneficiando de favor que não se converte em proveito do barateamento final do produto.

.....

São considerações que me acodem, Sr. Presidente, para suscitar, da parte dos eminentes Colegas, particular meditação sobre este problema, que me parece importante para o resguardo do equilíbrio federativo brasileiro, porque diz respeito à subsistência dos Estados mediante adequada percepção das rendas tributárias que lhes competem.

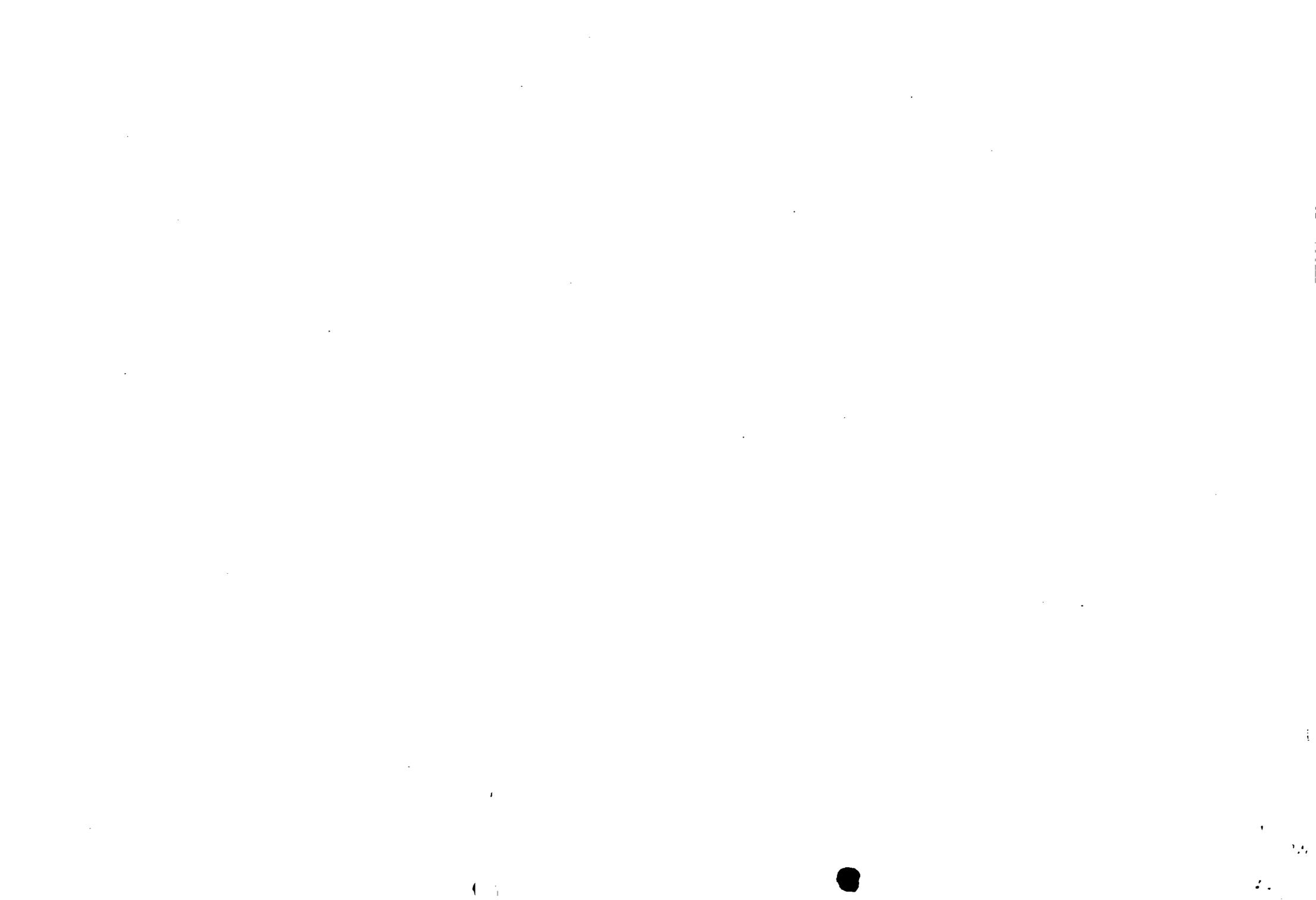
Não conheço do recurso" (STF, Sessão Plenária, RE nº 95.885-MG, in RTJ vol. 107, págs. 1102/4).

12. Não infirmam, pois, tais pronunciamentos a tese aqui defendida, cumprindo se persista a pugnar pelo reconhecimento da legitimidade da cobrança em questão. A todas as luzes, não se compreende na imunidade recíproca o IOF, ad instar do que sucede com o ICMS. Procedente é a exigência do tributo.

13. E não vinga argumentar com a impossibilidade de vir o Estado a pagar a si mesmo, como consignado no item 2, fls. 2, in fine, da petição da cautelar constante do processo (fls. 6). Não há, in casu, impossibilidade. A hipótese ocorreria se se tratasse do mesmo poder tributante figurando nos dois pólos da relação jurídico-tributária, confusamente, por ser impossível o sujeito ativo tributar a si próprio.

14. É o que ensina, com a proverbial clareza, ALFRE

Q



DO AUGUSTO BECKER:

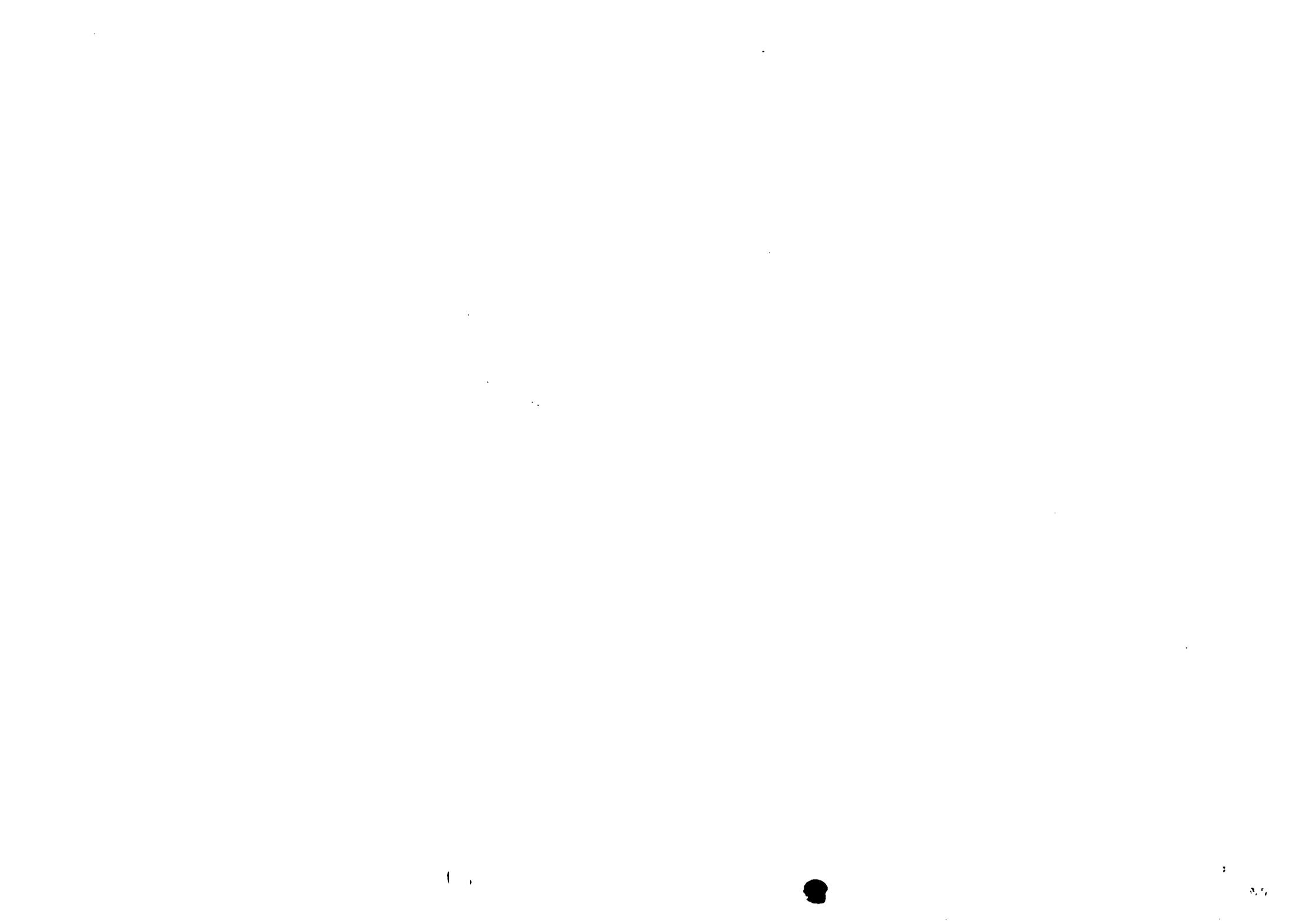
"b) Sujeito ativo diferente do sujeito passivo. O mesmo órgão estatal que figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária não poderá ser o sujeito passivo desta relação. Esta impossibilidade não é apenas jurídica (decorrente da regra jurídica que determina a extinção do débito pela consusão numa única pessoa do credor e devedor) mas, em primeiro lugar, é uma impossibilidade lógica, pois é impossível que a mesma pessoa figure em ambos os polos de uma única e mesma relação jurídica. É absolutamente impossível existir relação jurídica (ou relação de qualquer outra natureza) sem que existam dois seres distintos a fim de tornar-se possível a bilateralidade. A existência de um polo diante de outro polo em cujo intervalo (entre os quais) nasce a relação" ("Teoria Geral do Direito Tributário", 2a. ed., Saraiva, 1972, págs. 254/55).

15. Não se configura, na espécie, tal hipótese. Ao revés; materializado está o requisito da alteridade, eis que é a União quem está tributando. E o sujeito passivo é a Prefeitura. Não há, no caso, impossibilidade de incidência fiscal, nem mesmo imunidade. Nem qualquer outra forma desonerativa, como isenção, ou alíquota zero.

16. Em consequência, não há como o Município de Guaporê (RS) deixar de satisfazer o tributo. E, in casu, cabe ao Banco do Brasil S.A. recolhê-lo, como responsável que é por sua cobrança e recolhimento. O Decreto-lei nº 1.783, de 1980, repetindo nesse sentido disposições do anterior Decreto-lei nº 914, de 1969, defere a cobrança e recolhimento do IOF à responsabilidade das instituições financeiras.

17. Improcede a ação cautelar de que se trata.

Q



III

18. Ante o exposto, concluimos no sentido da total in consistência da tese da imunidade, posto não se enquadrar o IOF em nenhuma das modalidades de que trata o art. 150, VI, a, da Carta Federal.

S.M.J.,

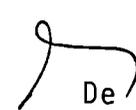
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de junho de 1990.


OBI DAMASCENO FERREIRA
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

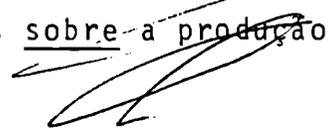
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de junho de 1990.

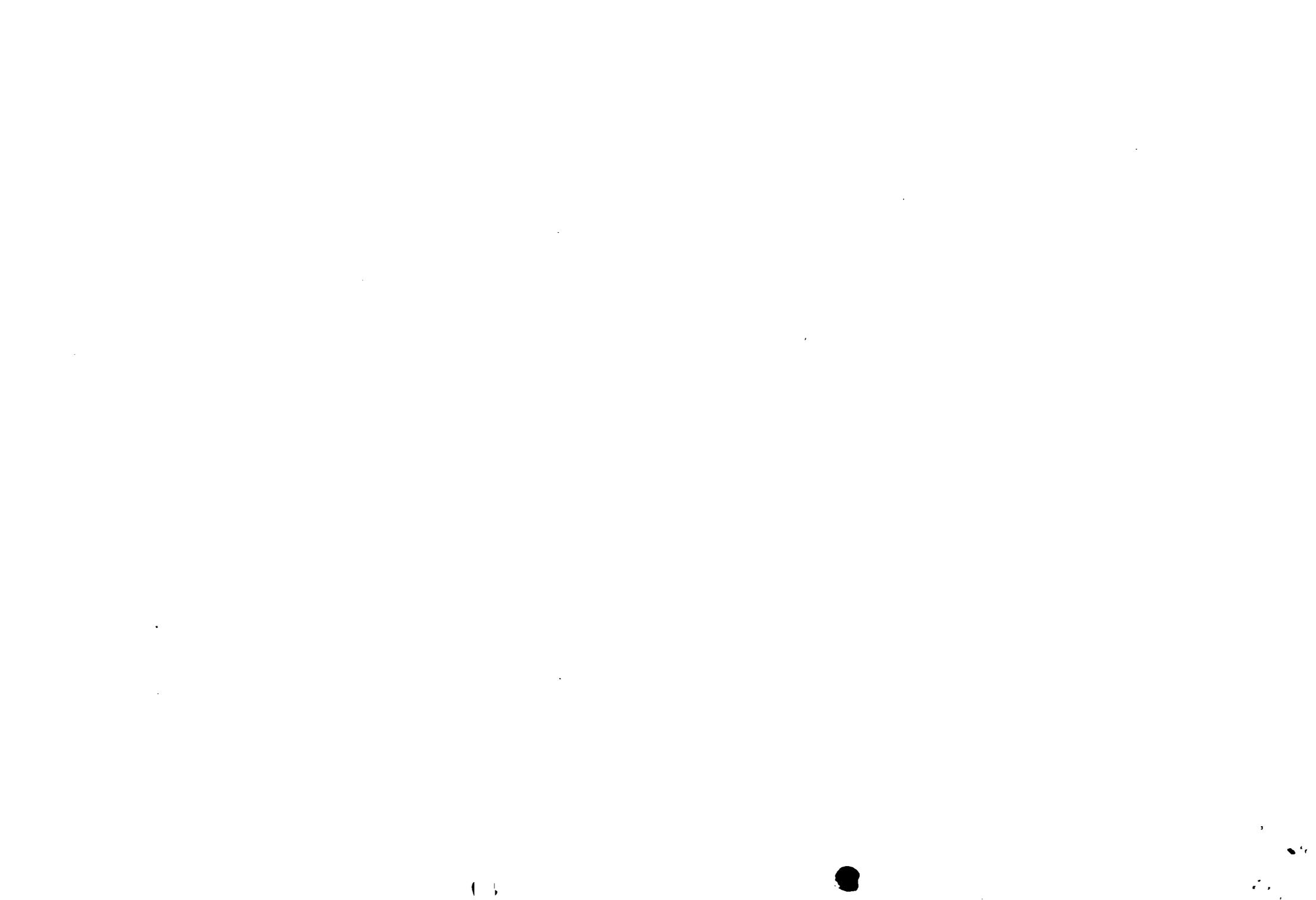

RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO
Coordenador de Assuntos Financeiros e Tributários


De inteiro acordo.

2. Como bem demonstra o Parecer supra, a imunidade recíproca, a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, restringe-se aos "impostos sobre patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros".

3. À toda evidência e como expressamente preceitua o Código Tributário Nacional (lei complementar), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários não incide sobre patrimônio, renda ou serviço, mas está classificado entre os impostos sobre a produção e a circulação (Cap. IV).





4. A tal respeito, é bastante elucidativo o substancial Relatório da Comissão de Alto Nível (LUIZ SIMÕES LOPES, RUBENS GOMES DE SOUZA, GERSON AUGUSTO DA SILVA, SEBASTIÃO SANTANA E SILVA, GILBERTO ULHÔA CANTO E MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN) que, em 1965, elaborou o projeto de Emenda Constitucional que implantou o nosso Sistema Tributário:

"Premissas de reforma

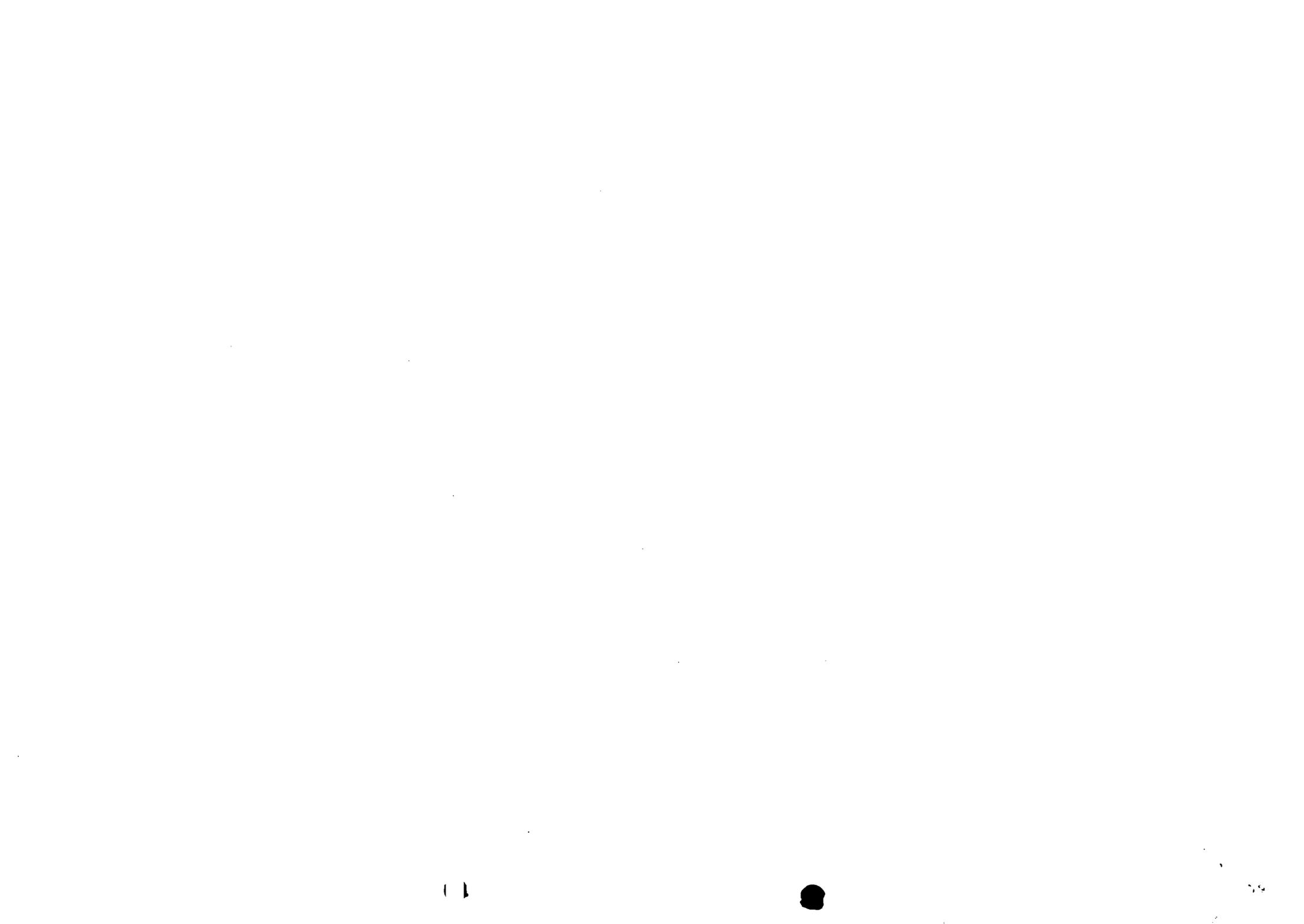
Confrontada com esse quadro, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal.

Procurou-se dar à primeira premissa uma expressão prática enquadrando todos os impostos componentes do sistema tributário nacional em quatro grupos: o dos impostos sobre o comércio exterior; o dos impostos sobre o patrimônio e a renda; o dos impostos sobre a produção e a circulação de bens; e, finalmente, o dos impostos especiais, que, por suas características técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três primeiros grupos".

5. Na mesma linha, ensina o culto Prof. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"Mas interessa o momento anterior à lei. O legislador tinha uma opção. Podia definir as hipóteses de incidência de duas formas: adotar uma classificação econômica dos impostos e definir as hipóteses de incidência tendo em vista essa classificação econômica, ou ao definir as hipóteses de incidência, adotar outra classificação. Que fez a douta Comissão de Reforma? Pela Emenda Constitucional nº 18, a Comissão houve por bem titular, classificar os tributos, as hipóteses de incidência pelo seu conteúdo econômico. Tanto é que apenas na Emenda Constitucional nº 18 vemos verdadeiros subtítulos: Impostos sobre a Circulação, sentido econômico; Impostos sobre a Produção; Impostos sobre a Renda; Impostos sobre o Patrimônio





etc... O legislador, evidentemente, adotou a classificação econômica. Não interessa a intenção ou o que ele queria fazer; o que importa é que transplantou para um documento jurídico, para uma Constituição, esta classificação econômica."

6. A seu turno, o eminente SACHA CALMON aduz que o campo de abrangência da imunidade em foco "é aquela formado pelos impostos sobre a renda, patrimônio e serviços, segundo a sistemática impositiva do Código Tributário Nacional".

7. Outrossim, é oportuna a advertência de FÁBIO FANUCCHI:

"O patrimônio, a renda e os serviços das entidades territoriais de direito público interno não podem servir de base para a cobrança de impostos.

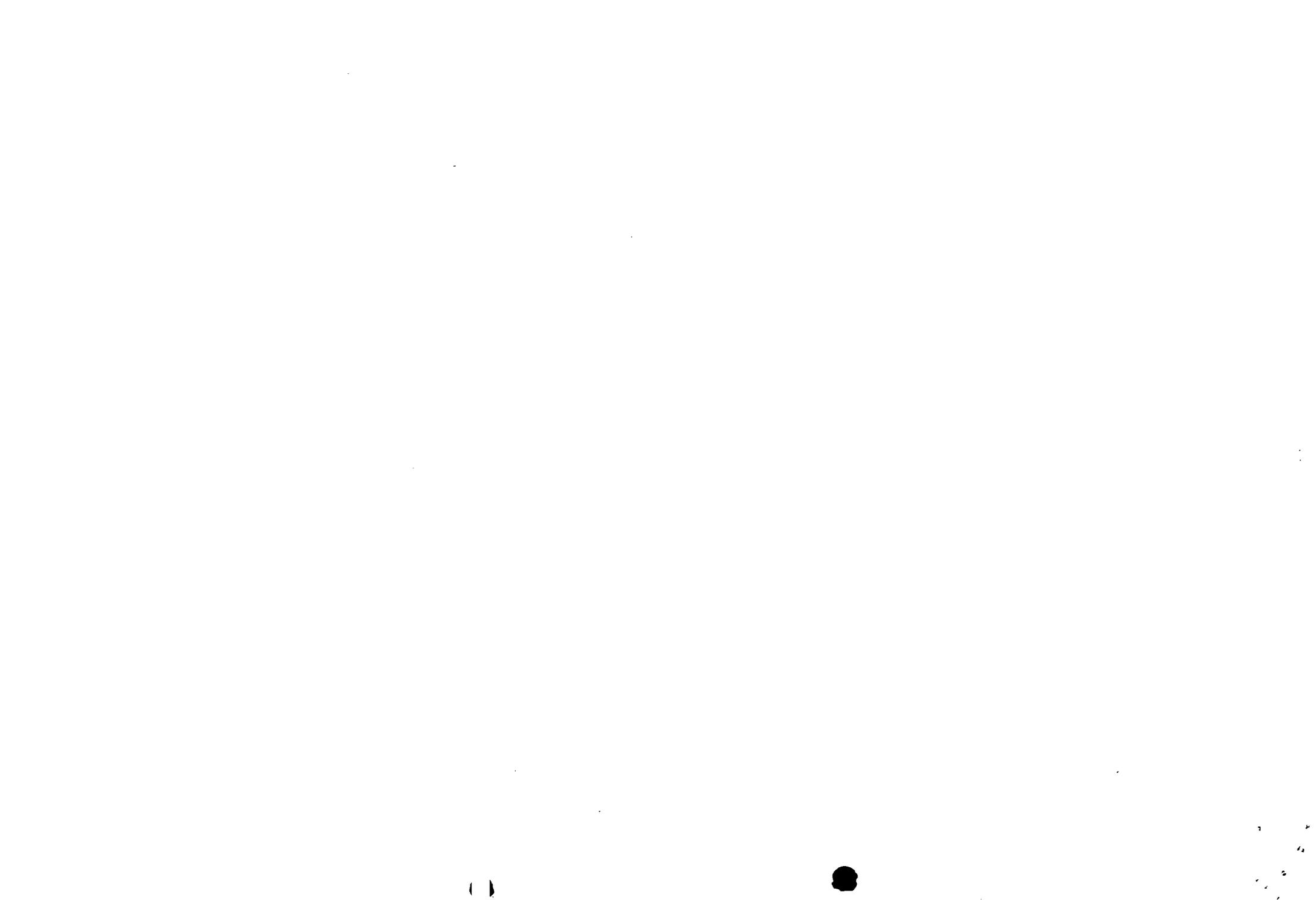
Evidentemente, se é isso que não pode ser alvo de imposições a título de imposto, neste caso, é ainda mais restrito o âmbito da imunidade, visto como o patrimônio, a renda e os serviços são atingidos tão só por alguns impostos e não por todos os do sistema.

A "renda", mencionada no texto constitucional, não tem a conotação genérica do acontecimento econômico justificador de todas as incidências de tributos, por ser representativa de manifestação da capacidade contributiva.

Sabidamente, é a renda que serve de avaliação de capacidade para contribuir, em qualquer de suas manifestações, ou seja, como renda auferida, como renda despendida, como renda poupada.

Não é a renda, nessas manifestações todas, que consta do texto da Constituição, mas a renda auferida, que, no sistema, serve de base para a cobrança tão só do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (renda auferida)." (os grifos não são do original).

8. Ora, o imposto instituído pela Lei nº 8.033/90 (M.P. nº 160/90) não incide sobre a renda (juros etc) ou o patrimônio (propriedade de valores), mas sobre as operações de natureza financeira ou relativas aos títulos mobiliários que especifica, inclusive quando praticadas por pessoas jurídicas de direito público.



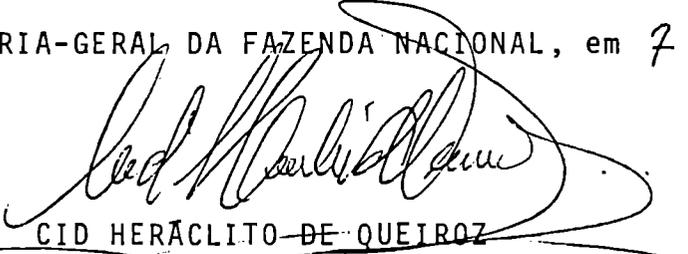
9. Destarte, as regras sobre imunidade, por se constituírem em exceções ao princípio da ampla incidência dos tributos, devem merecer, conforme ditado pela Ciência Hermenêutica e a própria norma do CTN (art. 111), interpretação estrita.

10. Nesse sentido é a lição do consagrado Mestre MAXIMILIANO: "interpretam-se estritamente os dispositivos que instituem exceções às regras gerais firmadas pela Constituição".

11. Portanto, improcede a alegada imunidade, para fugir ao pagamento do tributo em foco.

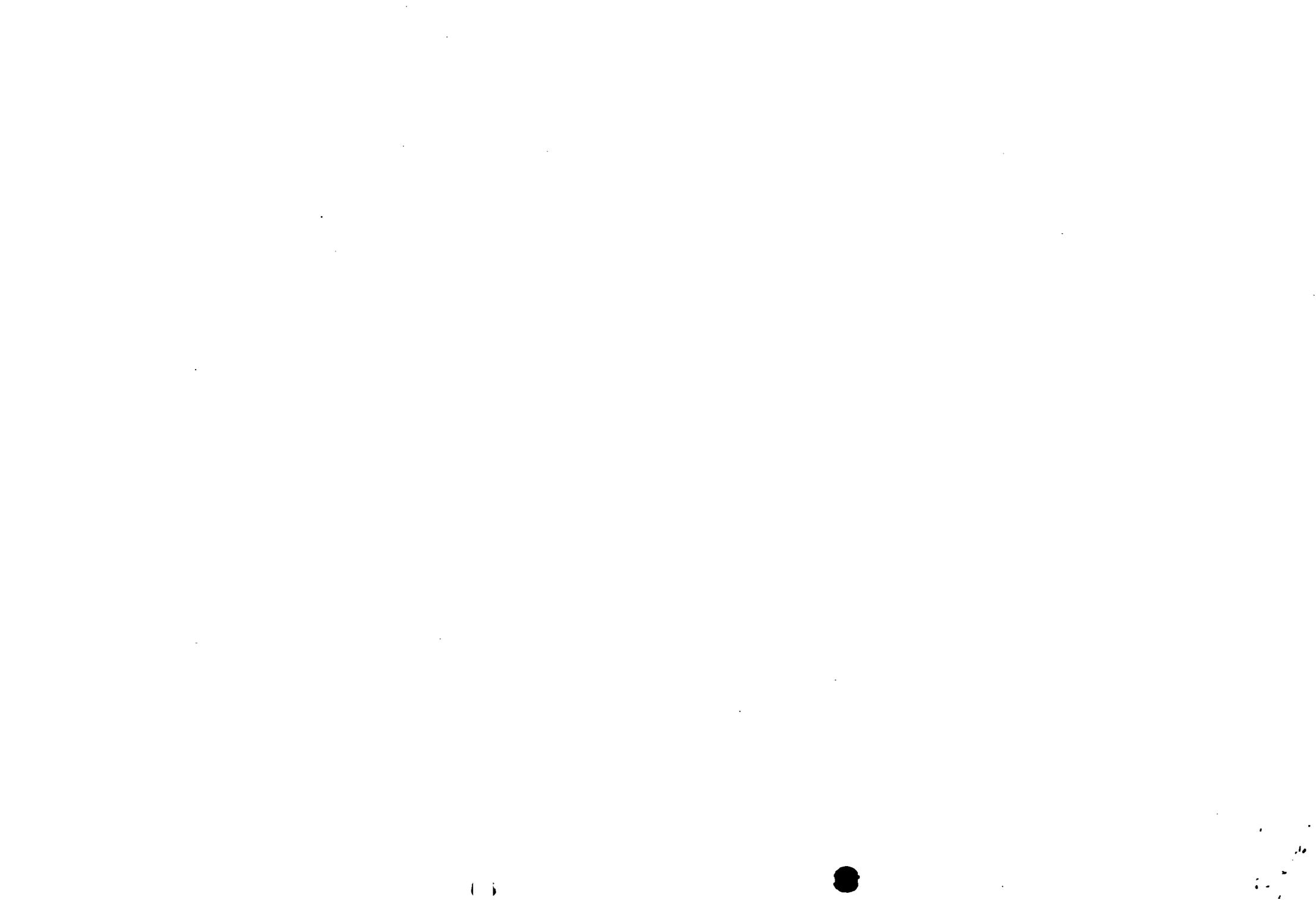
12. Submeta-se o processo à superior apreciação da Exma. Sra. Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 7 de junho de 1990.



CID HERÁCLITO DE QUEIROZ

Procurador-Geral



PROCESSO Nº : 10168.002756/90-46

INTERESSADO : Prefeitura Municipal de Guaporé - RS

ASSUNTO : Incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, a que se refere a Lei nº 8.033, de 12.4.90.

DESPACHO : Aprovo o Parecer nº 358/90 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls.10 a 23), que demonstra a inaplicabilidade da imunidade recíproca, a que se refere o art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, relativamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio ou seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários, de que trata a Lei nº 8.033, de 12.4.90, efetuadas por pessoas jurídicas de Direito Público.

2. Publique-se, juntamente com o referido Parecer.
3. Restitua-se o processo ao Banco do Brasil S.A.

Brasília-DF, 07 de junho de 1990.


ZELIA MARIA CARDOSO DE MELLO
Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento

