IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO — AUTARQUIAS — I.A.P.I.

— As autarquias, como órgãos da administração centralizada, não podem ter, no âmbito fiscal, tratamento diferente da União, Estados e Municípios.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

União Federal *versus* Emprêsa de Construções e Obras Rodoviárias
Apelação cível n.º 5.088 — Relator: Sr. Ministro
MACEDO LUDOLF

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 5.088, do Distrito Federal, em que é recorrente o Dr. Juiz da 2.ª Vara da Fazenda Pública, *ex-officio*, apelante União Federal e apelada Emprêsa de Construções e Obras Rodoviárias.

Acorda a 1.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por unanimidade de votos, em confirmar a sentença agrava-

---

COMENTÁRIO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS AUTARQUIAS — INTERPRETAÇÃO DO ART. 15, § 5.º, DA CONSTITUIÇÃO — ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ATOS JURÍDICOS OU OS SEUS INSTRUMENTOS QUANDO FOREM PARTE A UNIÃO, OS ESTADOS OU OS MUNICÍPIOS — EXTENSÃO ÀS AUTARQUIAS

1. Ao estabelecer a discriminação das rendas públicas, a Constituição de 1946, pelo seu art. 15, n.º VI, atribuiu à União a competência para decretar impostos sôbre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal, acrescentando, porém, no seu § 5.º, que essa tributação não abrange os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados e os Municípios.

2. Em face do dispositivo constitucional supra referido, indaga-se se deverão ou não ser incluídas no âmbito de sua aplicação as entidades de natureza autárquica, ou se tal dispositivo, ao contrário disto, é de aplicar-se apenas às pessoas jurídicas de direito público nêle expressamente enumeradas.

da, tudo de conformidade com as notas taquigráficas, em anexo, que dêste ficam fazendo parte integrante.

Custas *ex-lege*.

Rio, 22 de junho de 1954. — *Macedo Ludolf*, Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Macedo Ludolf — Trata-se de ação intentada contra a União Federal pela Emprêsa de Construções e Obras Rodoviárias "Ecor" Ltda., opondo-se esta à cobrança de im-

---

3. Embora o art. 15, § 5º, da Constituição não diga respeito à imunidade tributária recíproca da União, dos Estados e dos Municípios, prevista no seu art. 31, V, letra *a*, impõe-se considerar haver, sob certo aspecto, uma íntima correlação entre ambos os dispositivos, no que diz respeito à inclusão das autarquias no âmbito de sua incidência constitucional.

4. Não é nova a controvérsia sôbre a imunidade tributária das autarquias, que teve origem com a discussão estabelecida em tôrno da interpretação do art. 32, letra *c*, da Constituição de 1937, o qual prescrevia ser vedado à União, aos Estados e aos Municípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

5. Referia-se o dispositivo citado ao princípio da imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público, ou, mais precisamente, da União, dos Estados e dos Municípios, que já tivera acolhida na Constituição de 1891, que no seu art. 10 dispunha ser "proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União e recìprocamente"; o mesmo acontecendo com a Constituição de 1934, que igualmente estabeleceu no seu art. 17, item X, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios tributar bens, rendas e serviços um dos outros".

6. Como é sabido, a regra de imunidade tributária recíproca da União, dos Estados e dos Municípios, inscrita na Constituição de 1891 e repetida nas demais, teve o propósito de evitar disputas entre as várias unidades da Federação, buscando inspiração no princípio do "*power to tax involves the power to destroy*", a que já em 1891 se referia o grande Chief Justice Marshall, Presidente da Côrte Suprema dos Estados Unidos da América, em memorável decisão proferida no caso Mc. Culloch *versus* Maryland.

7. A importância e significação do princípio da imunidade recíproca são salientadas por todos os comentaristas da Constituição, que reconhecem e proclamam os inconvenientes e repercussões que a sua não inserção no texto constitucional poderia ter para a paz e tranqüilidade das relações entre as várias unidades de que se compõe a Federação.

8. Segundo salientava Aristides Milton "aconteceria que uma luta infinda, motivada por interêsses rivais, tinha de perturbar, por fôrça, a vida e a paz da República, afrouxando e rompendo mesmo os laços, que vinculam, por nossa fortuna, as diversas porções da pátria" (*A Constituição do Brasil*, pág. 51).

pôsto de sêlo em contrato que celebrou com o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários.

A pretensão procura ancoradouro principal no art. 15, § 5.º, da Constituição vigente, em face do qual sustenta a autora achar-se isenta do pagamento daquele tributo.

Por seu representante legal, contestou a União sob o aspecto de que a cogitada isenção só alcança os atos jurídicos e seus instrumentos em que inter-

---

9. Por seu turno, advertia Barbalho "nem se poderia compreender uma União com essa fonte de discórdia e separação. Tão pouco se poderia justificar êsse poder como uma prerrogativa própria e necessária aos Estados enquanto unidades da Federação, pois lhe fôra ela antinômica e antípoda" (*Constituição Federal Brasileira*, Rio, 1924, pág. 59).

10. Face ao disposto no art. 32, letra *c*, da Constituição de 1937 e objetivando dirimir as dúvidas existentes quanto à imunidade tributária das autarquias, ou melhor, sôbre se a elas dever-se-ia estender ou não o princípio da imunidade recíproca da União, dos Estados e Municípios, foi expedido o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, que, em seu art. 1.º, dispõe: "A imunidade tributária, a que se refere o art. 32, letra *c*, da Constituição, compreende não só os órgãos centralizados da União, Estado e Município como as suas autarquias, e alcança os bens, rendas e serviços de uns e outros".

11. O conceito do que seja autarquia, para efeito da imunidade tributária prevista no artigo supra transcrito, vinha logo a seguir expresso no seu § 1.º assim redigido: "Para os efeitos dêste artigo, consideram-se serviços das autarquias os que a Constituição, explícita ou implìcitamente, atribui à União, Estados ou Municípios".

12. Com o advento da Constituição de 1946 não sofreu o problema maiores alterações, pois, como já foi dito, o princípio da imunidade recíproca encontrou acolhida no seu art. 31, item V, letra *a*, expresso nos seguintes têrmos: "À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar impostos sôbre bens, rendas e serviços um dos outros, sem prejuízos da tributação dos serviços públicos concedidos...".

13. Na realidade, não entrou em choque com a Constituição de 1946, nem foi por ela revogado, o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, que dispôs, ainda na vigência da Constituição de 1937, sôbre a imunidade tributária das autarquias.

14. O Estado exerce as suas diversas e múltiplas atividades, ou diretamente pela própria administração, ou indiretamente por via dos chamados órgãos descentralizados ou de natureza autárquica. Encaradas, portanto, as entidades autárquicas como órgãos que são da administração centralizada, não há como separá-las, ou melhor, desvinculá-las inteiramente da órbita ou da influência da entidade que lhe deu origem, inspirada em uma conveniência de ordem administrativa, tal seja a de imprimir ao serviço público, cujo exercício e execução lhes são transferidos, maior eficiência e rendimento.

venham diretamente, a União, os Estados e os Municípios.

Sentenciando, o Dr. Juiz *a quo* julgou procedente a demanda, ou seja, devolução do principal mencionado, honorários em 20%, juros da mora e custas.

Fê-lo, no uso do argumento de não caber distinção entre as entidades a que se refere o texto da Magna Carta aludido e as respectivas autarquias. Conceituou que as últimas representam serviços descentralizadas que realizam fins

---

15. Há, porém, quem sustente que a imunidade tributária concedida à União, aos Estados e aos Municípios, não alcançaria as autarquias por constituírem estas serviços descentralizados com personalidade jurídica e patrimônio próprios, distintos da entidade pública que a criou (Filadelfo Azevedo, *Um triênio de Judicatura*, vol. VII, pág. 45; Hahnemann Guimarães, *Pareceres do Consultor Geral da República*, vol. I, pág. 405; Castro Nunes, *Da Fazenda Pública em Juízo*, pág. 462; Haroldo Valadão, *Pareceres do Consultor Geral da República*, vol. IV, pág. 33).

16. Não obstante possuam personalidade jurídica e patrimônio próprios, não há negar que as entidades autárquicas continuam a constituir pessoas jurídicas de direito público, pois pública é a sua competência; públicos os serviços que exercem e a renda que auferem; público, finalmente, o seu próprio patrimônio, que, em última análise, pertence à entidade que a criou.

17. Na realidade, segundo a lição unânime dos especialistas no assunto, a autarquia constitui apenas e tão-sòmente um processo, ou melhor, uma técnica posta a serviço da administração pública, em função de motivos diversos de ordem econômica, social e política.

18. É isto precisamente o que diz Francisco Campos: "a autarquia é apenas um método ou um processo de organização do serviço público, uma técnica, mediante a qual, por motivos políticos, sociais ou administrativos, de conveniência, de utilidade ou de oportunidade, o Estado destaca da massa da administração central certos interêsses, um determinado patrimônio e uma porção da sua própria competência, atribuindo-os, com o fim de realizar de modo eficaz a sua função em uma outra esfera de sua finalidade política, econômica ou moral, a um ente dotado de órgãos próprios de deliberação e ação" (*Direito Administrativo*, pág. 265).

19. Ao instituir a entidade de natureza autárquica o Estado na verdade destaca de si uma parcela de sua capacidade, conferindo-lhe, por essa forma, uma personalidade jurídica própria e confiando-lhe a execução de um serviço público, que originária e especìficamente lhe cumpria executar; e, para que êste órgão possa atingir as suas finalidades lhe atribui um patrimônio próprio ou lhe assegura outros meios de subsistência. De tudo isto, entretanto, não decorre que a autarquia passe a constituir um órgão inteiramente à parte e estranho à entidade que a tenha instituído ou que se transforme em pessoa jurídica de natureza privada.

20. Segundo esclarece o saudoso e pranteado Lúcio Bittencourt — "Ao instituir as autarquias, o Estado não desveste êstes órgãos do seu

do próprio Estado, nêle se transfigurando ou com êle se confundindo, dês que tais autarquias devem ser consideradas partes integrantes da Administração. Invocou, ao propósito, o Decreto-lei número 6.016, de 1943, que tem como não repetido pelo Estatuto de 1946, em vista de motivos então aduzidos (lê).

Houve recurso de ofício e ainda apelou a vencida (fls. 33), cujas razões sofreram contrariedade (fls. 38).

Opinou o eminente Dr. Subprocurador Geral no sentido da reforma do aresto (lê a fls. 46).

E' o relatório.

---

caráter 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 imunidade tributária das autarquias, in* "Revista Forense", vol. 93, pág. 263).

21. Não é diversa a opinião de 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" (*As Autarquias no Direito Público Brasileiro, in* "Revista Forense", vol. 84, pág. 772).

22. Também Gabriel de Resende Passos sustenta que a autarquia constitui "mera descentralização administrativa, simples providência de organização, sem afetar a unidade jurídica existente entre os seus e os interêsses do Estado" (*Arquivo Judiciário*, vol. 49, pág. 210).

23. Com base na lição dos doutrinadores, entendemos que a imunidade tributária recíproca da União, dos Estados e dos Municípios, inscrita nos vários textos constitucionais de início citados, deveria estender-se às entidades autárquicas, independentemente de lei especial, pois como órgão que são da administração centralizada devem ser consideradas como compreendidas na esfera da entidade que as criou, gozando dos mesmos direitos e idênticas regalias.

24. Feita esta ligeira digressão em tôrno da imunidade tributária das autarquias, voltamos ao objetivo precípuo de nosso comentário ao acórdão supra, que é o de indagar se tais entidades igualmente deverão ou não ser equiparadas à União, aos Estados e Municípios, para o efeito de gozarem da imunidade prevista no art. 15, § 5.º, da Constituição de 1946, que dispõe sôbre a tributação dos atos jurídicos ou dos seus instrumentos, quando dêles forem partes aquelas entidades de direito público.

25. O Ministério da Fazenda, pela circular n.º 162, de 1952, opinou em sentido contrário à extensão do benefício constitucional às autarquias: "a imunidade tributária, diz a circular em referência, prevista no art. 15, § 5.º, da Constituição federal, só alcança os atos em que figurem diretamente a União, os Estados e os Municípios, pelos

VOTO

O Sr. Ministro Macedo Ludolf (Relator) — Mantenho o julgado por seus próprios fundamentos. Ainda há pouco, reiterei voto no Tribunal, exatamente dentro no ponto de vista esposado pelo ilustre Juiz *a quo*.

A situação de autarquia, em que se encontra a ré, absolutamente não desfigura, na espécie, o conceito de imunidade fiscal que ressai do texto constitucional em foco, de referência às entidades representativas do Poder Público, ali enumeradas.

E' que os órgãos autárquicos, dês que constituem em verdade componentes descentralizados da Administração, e isto apenas por conveniência desta última, não podem assim ter, sobretudo no

---

seus representantes legais, ficando, em conseqüência, sujeitos ao tributo as autarquias e os serviços descentralizados, salvo se gozarem de isenção outorgada por leis especiais, caso em que terá aplicação o preceito do art. 2.º, § 3.º, da Lei do Sêlo, vigente".

26. Achando-se em pleno vigor o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1946, que reconhece a imunidade tributária das autarquias com base no princípio da imunidade recíproca, equiparando-as para aquêle efeito, à União, aos Estados e aos Municípios, não será forçoso concluir que a elas igualmente dever-se-á aplicar o disposto no art. 15, § 5.º, da Constituição, para declará-las isentas do pagamento do impôsto sôbre atos ou instrumentos regulados por lei federal.

27. Temístocles Brandão Cavalcânti, na qualidade de Consultor Geral da República, teve oportunidade de manifestar-se sôbre a Circular supra transcrita, para reconhecer que "a lei federal, Decreto-lei n.º 4.655, de 3 de setembro de 1942 e principalmente o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, estendem às autarquias a imunidade que cobre os bens, as rendas e os serviços da União, dos Estados e dos Municípios", motivo pelo qual, concluiu êle: "tratando-se de sêlo federal, a imunidade pela lei vigente cobre a autarquia, sob a reserva de ser o sêlo cobrado por outro interessado na transação, não beneficiado pela imunidade" (Parecer, *Diário Oficial* de 1-10-1955, pág. 18.456).

28. Cumpre-nos informar que não obstante seja aquêle o pensamento do Ministério da Fazenda, numerosas são as decisões do 1.º Conselho de Contribuintes no sentido de que "a isenção fiscal concedida pelo art. 15, § 5.º, da Constituição abrange as autarquias federais, estaduais e municipais" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 28, pág. 361; vol. 31, pág. 442; vol. 33, pág. 413; vol. 351, págs. 434, 435 e 438; vol. 36, pág. 438; vol. 40, págs. 410/411).

29. Quanto a nós, entendemos que a imunidade tributária das autarquias deverá ser reconhecida independentemente de lei espcial, pois o disposto no art. 15, § 5.º, da Constituição deverá ser aplicado não só aos chamados órgãos centralizados da administração, mas, também, aos órgãos descentralizados, ou sejam às entidades autárquicas, máxime às criadas pela União Federal.

30. Não se opõe àquele entendimento a alegação de que o direito tributário só admite a interpretação estrita ou restritiva, pois, como

âmbito fiscal, tratamento diferente daquele assegurado à União, Estados e Municípios.

Tal foi, aliás, o entendimento já firmado no Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, bem lembrado pelo magistrado, sem que êsse diploma se ponha em choque com a Magna Carta, amoldando-se, ao invés, aos seus próprios ditames, conforme realçado nos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

---

teve oportunidade de afirmar o Ministro Aguiar Dias, tal direito não veda ou exclui a interpretação por fôrça de compreensão, que justifica plenamente a aplicação às autarquias do princípio previsto no art. 15, § 5.º, da Constituição.

31. Cumpre-nos ressaltar que a moderna interpretação da lei tributária admite a aplicação de todos os meios e processos de hermenêutica usados nos demais ramos de direito, sendo de salientar-se que "a peculiaridade, no caso do direito tributário, está apenas em que certas considerações de ordem política e econômico-financeira devem ser feitas para alcançar — alcançar, não alterar ou corrigir — a determinação da lei, do mesmo modo como se lança mão de noções de medicina legal ou de ciência atuarial e contábil, muitas vêzes, para penetrar o sentido, respectivamente, da lei tributária ou da legislação sôbre seguros" (Amílcar de Araújo Falcão, *Interpretação e Integração da Lei Tributária, in* "Revista de Direito Administrativo", vol. 40, págs. 27/28; cf. ainda Ezio Vanoni, *Da Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, pág. 181; Pugliesi, *Derecho Financeiro, Derecho Tributário*, México, 1939, pág. 123; Bielsa, *Nociones Preliminares de Derecho Fiscal*, 1944, pág. 54; Giorgio Tesoro, *Principi di Diritto Tributário*, 1938, pág. 26).

32. Não obstante se reconheça que a interpretação das leis fiscais impõe à extensão do princípio enunciado restrições e temperamentos que lhes são peculiares, não há negar, porém, que não só a doutrina como também a jurisprudência tem se orientado no sentido de admitir o emprêgo da interpretação extensiva por fôrça de compreensão, que se não confunde com a analogia por extensão, que é proibida em direito fiscal (Rubem Gomes de Sousa, *Revista Estudos Fiscais*, novembro 1938, pág. 465; *apud* Moacir Lôbo da Costa, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, pág. 28).

São êstes, em resumo, os motivos pelos quais entendemos que se houve com o costumeiro acêrto o egrégio Tribunal Federal de Recursos, ao concluir no acórdão supra que as autarquias, como órgãos da administração centralizada, não podem ter, no âmbito fiscal, tratamento diferente da União, Estados e Municípios, sendo, portanto, de se lhes aplicar o disposto no art. 15, § 5.º, da Constituição.

ALFREDO DE ALMEIDA PAIVA
Advogado no Distrito Federal

Por unanimidade, confirmou-se a sentença agravada. Os Ministros Elmano Cruz e Mourão Russel votaram de acôrdo com o Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Macedo Ludolf.