IMPÔSTO DE CONSUMO — FORMA JURÍDICA E REALIDADE ECONÔMICA — IMUNIDADE — SERVIÇO FUNERÁRIO

— Ainda que figure como compradora, a entidade pública Serviço Funerário do Município de São Paulo está sujeita ao pagamento do Impôsto de Consumo.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Serviço Funerário do Estado de São Paulo
Embargos no recurso extraordinário n.º 68.215 — Relator: Sr. Ministro THOMPSON FLORES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer dos embargos e recebê-los.

Brasília, 9 de setembro de 1970. *Oswaldo Trigueiro*, Presidente. *Thompson Flores*, Relator para o acórdão.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Barros Monteiro — Sr. Presidente.

Assim foi a espécie relatada a fls. 75 pelo ilustre Ministro Themístocles Cavalcanti:

"O Serviço Funeário do Município de São Paulo, entidade autárquica, requereu mandado de segurança contra o Delegado Regional de Rendas Internas, em São Paulo, para que fôsse reconhecida a sua isenção no pagamento do Impôsto de Consumo de mercadorias adquiridas para o seu próprio uso.

O juiz concedeu a segurança, mas o Tribunal Federal de Recursos reformou a sentença a fls. 55, porque o ônus recai sôbre o comprador, mesmo entidade pública.

Foi interposto recurso extraordinário, com fundamento nas letras *a* e *d*, do permissivo constitucional."

E, êste o voto de S. Exa., a fls. 76:

"Conheço e dou provimento ao recurso.

A jurisprudência dêste eg. Tribunal se vem orientando no sentido de admitir a isenção de entidades públicas da Administração direta ou indireta e até de emprêsas que gozam de privilégios fiscais.

Em voto proferido no recurso de

mandado de segurança n.º 17.913, de 22/10/68, decidi contràriamente à tese, mas porque a isenção era pleiteada pelo vendedor. Em outros casos, porém, notadamente no recurso de mandado de segurança n.º 16.627, de..... 24/10/67, Relator o Ministro Raphael de Barros Monteiro *(R. T. J.* 45/88), foi concedida à Companhia Belgo-Mineira.

No recurso extraordinário n.º 52.479, de 27/10/66, Relator o Ministro Gonçalves de Oliveira negava o direito de isenção ao vendedor, conhecendo êsse direito ao comprador *(R. T. J.* 40/698).

No recurso de mandado de segurança n.º 19.000, Relator o Ministro Victor Nunes, concedia-se a imunidade à Prefeitura de Salvador, salientando que a jurisprudência se vem orientando nesse sentido *(R. T. J.* 46/18).

Na verdade é esta a jurisprudência dominante.

Assim, conheço e dou provimento ao recurso para reconhecer a imunidade."

Daí a ementa que encima o acórdão de fls. 78:

"As entidades públicas de Administração direta e as autarquias estão imunes aos tributos federais que recaem sôbre os seus objetos de consumo (artigo 20, § 3.º, da Constituição). Conhecimento e provimento do recurso."

A essa decisão, opôs a União Federal os embargos de fls. 79-81, nos quais alega estar o acórdão recorrido em divergência com os julgados que aponta.

Admitidos para discussão, não foram os embargos impugnados, sendo favorável ao seu recebimento o parecer da douta Procuradoria-Geral da República.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Barros Monteiro (Relator) — Sr. Presidente.

A rigor, não mereciam os embargos conhecimento, por não haver a embargante observado, com o rigor exigido, a *Súmula* 290.

A verdade é que, após o julgado transcrito na R.T.J. 46/18, de que foi relator o Exmo. Sr. Ministro Victor Nunes Leal, vem o Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, dando pela imunidade das pessoas jurídicas de direito público interno, bem como às respectivas autarquias, quanto ao impôsto de consumo, em relação à aquisição de produtos e materiais destinados aos seus serviços.

Ainda em sessão de 3 de dezembro p. passado, assim julgou êste Plenário, em favor da Prefeitura Municipal de São Paulo (recurso extraordinário n.º 68.538, Relator o Sr. Ministro Eloy da Rocha), não se podendo perder de vista que é o embargado autarquia municipal, que detém o monopólio do serviço funerário em todo o município da Capital do Estado de São Paulo.

Por todo o exposto, rejeito os embargos.

VISTA

O Sr. Ministro Thompson Flores — Senhor Presidente, peço vista dos autos.

EXTRATO DA ATA

ERE 63.215 — SP — Rel., Ministro Barros Monteiro. Embte., União Federal. Embdo., Serviço Funerário do Município de São Paulo (Adv., Fernando Mascarenhas). (Dec. embda. 2.ª Turma, 8.9.69).

Decisão: Adiado pelo pedido de vista do Ministro Thompson Flores, após o voto do relator (Ministro Barros Monteiro) que não conhecia dos embargos. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Amaral Santos.

Presidência do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro. Presentes à sessão os Senhores Ministros Adalício Nogueira,

Aliomar Baleeiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Adaucto Cardoso, Barros Monteiro, Amaral Santos e Thompson Flores. Ausente, ocasionalmente, o Senhor Ministro Amaral Santos. Licenciado, o Sr. Ministro Luiz Gallotti.

VOTO

O Sr. Ministro Thompson Flores — Senhor Presidente.

Em sessão de 16/4/70, pedi vista dos presentes embargos, bem como dos que se referem aos que foram opostos no recurso extraordinário n.º 68.097, após o voto do eminente Relator, Ministro Barros Monteiro.

Devolvendo-os, passou o julgamento a ser renovado, porque alguns dos juízes não haviam assistido ao relatório.

II. Quero adiantar, desde logo, que, como o eminente Relator, conheço dos embargos, porque provado o dissídio nesta Côrte, de resto de todos sabido, mas, com o vênia de S. Exa., recebo os embargos.

Admito que a petição de embargos, e porque é da douta Procuradoria-Geral da República, poderia ter sido mais completa a respeito da indicação dos julgados paradigmas.

Todavia, porque precisados foram pelos números decisórios desta Côrte, os quais se presume sejam conhecidos, fui conferi-los bastando-me para a formalização, e seu conteúdo prova o dissídio, no que se refere à tese. Assim, o recurso de mandado de segurança n.º 19.000, Relator o eminente Ministro Victor Nunes, onde S. Exa., como habitualmente fazia, rememora o vasto rol de julgamentos do Tribunal, afirmando o dissídio e apontando os vereditos dissidentes (*R.T.J.* 46/19, *infra*). Entre êles se encontra o recurso extraordinário n.º 52.479, Relator o eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, cuja leitura, ainda qua superficial, não permite negar a dissensão (*R.T.J.*, 40/695-8).

O Sr. Ministro Barros Monteiro (Relator) — Também entendi assim.

O Sr. Ministro Thompson Flores — 1. Faço-o porque me mantenho fiel ao voto proferido neste Plenário, quando, após ter pedido vista dos autos do recurso extraordinário n.º 68.538, do qual era Relator o eminente Ministro Eloy da Rocha, focando a mesma tese, acompanhei o completo voto de S. Exa. Isso ocorreu em sessão de 3/12/69.

2. O tema é o mesmo. O reexame que, nesse interregno procedi, por haver pedido vista dos presentes embargos e outros feitos, refletindo a mesma discussão, robusteceu o meu convencimento, antes de abalá-lo.

Permito-me, pois, reler o voto do eminente Ministro Eloy da Rocha, no que respeita ao mérito e cujos têrmos são os seguintes:

"A Fábrica impetrou mandado de segurança, alegando que os contribuintes de fato do impôsto de consumo eram os consumidores e êstes tinham isenção, ou, como no caso do batalhão, imunidade. Não havia, por isso, como exigir-se o impôsto. Embora o mandado de segurança não tivesse sido requerido pela pessoa imune ou isenta do impôsto, mas pelo fabricante...

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Contribuinte *de jure*.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — ... contribuinte de direito, o Supremo Tribunal examinou a tese. Depois de referir, no relatório, ao transcrever a sentença de primeira instância e o acórdão recorrido, doutrina sôbre contribuinte de direito e de fato e a repercussão econômica, no impôsto de consumo, concluiu o voto do Senhor Ministro Relator, acompanhado pela Turma (*R.T.J.*, 40/697-8):

"Conheço do recurso e dou-lhe provimento. Ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, o impôsto de consumo é devido pelo fabricante e produtores. Neste sentido é a nossa legislação, como se vê da informação de fls.

19. O que o contribuinte pode é cobrar do comprador o valor dêsse impôsto, salvo acôrdo em contrário.

A isenção fiscal do comprador não obsta a cobrança do tributo do fabricante ou produtor, pois, como se disse, são êstes que devem o impôsto.

Conheço e dou provimento para restabelecer a douta sentença de primeira instância".

Declarou a ementa do acórdão:

"Impôsto de consumo sôbre mercadorias vendidas a compradores com isenção fiscal ou imunidade. Tributo devido. Recurso conhecido e provido".

Ora, no caso, a Caixa Econômica Federal pretende que não seja devido o tributo, porque goza de imunidade. Embora ela não seja contribuinte legal, o impôsto é indevido.

No recurso de mandado de segurança n.º 16.489, a Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro requereu mandado de segurança contra ato do Diretor da Recebedoria do antigo Distrito Federal, hoje Estado da Guanabara, que lhe exigiu pagamento do impôsto de consumo sôbre automóveis adquiridos à Fábrica Nacional de Motores, para o uso de seus diretores.

Há divergência na interpretação da lei. Conheço do recurso extraordinário.

Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo impôsto de consumo, como no atual impôsto sôbre produtos industrializados, contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos têrmos da lei. E sòmente ao sujeito passivo da obrigação tributária, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para êsse efeito, nenhum relêvo tem a figura do contribuinte de fato. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos impròpriamente chamados impostos indiretos, como, por exemplo, no impôsto de vendas e consignações hoje impôsto de circulação de mercadorias. Quem paga êsse impôsto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço é, no fim, o consumidor.

À luz das lições do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, que eu consulto sempre...

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — V. Exa. me desvanece e envaidece com isso.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator) — ... procurei examinar a fundamentação do acórdão recorrido: se, por lei, contribuinte é o industrial, sòmente podia haver imunidade ou isenção, se êle gozasse do favor. A circunstância de, nesse impôsto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nêle, a final, repercutir, econômicamente, o impôsto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.

Anteriormente à lei n.º 3.520, de 30/12/58, e ao Decreto n.º 45.422, de 12/2/59, a lei prescrevia que o impôsto de consumo, devido pelo contribuinte de *jure*, incorporado o seu valor no preço do produto fôsse cobrado do consumidor — arts. 2.º e 99 do Decreto-lei n.º 7.404, de 22/3/45, arts. 2.º e 99 do Decreto n.º 26,149, de 5/1/49, e arts. 3.º e 99 do Decreto n.º 43.711, de 17/5/58. Essa regra sôbre a cobrança do impôsto, pelo contribuinte legal, do consumidor, não se reproduziu na Lei n.º 3.520, de 1958 e na legislação subseqüente. Na Lei n.º 4.502, de 30/11/64 (arts. 34 e 35), regulamentada pelo Decreto n.º 56.791, de 26/8/65 (arts. 42 e 43), e, após a reforma tributária de 1965, resultante da Emenda Constitucional n.º 18, de 1/12/65, que se referiu a impôsto sôbre produtos industrializados (art. 11), na Lei n.º 5.172, de 25/10/66 — Código Tributário Nacional (art. 51), no

Decreto-lei n.º 34, de 18/11/66, e no Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 61.514, de 12/10/67 (arts. 52 e 53), menciona-se, sòmente, o contribuinte de direito ou o responsável. Êstes são os sujeitos passivos da obrigação tributária, expressamente determinados na lei. A indicação do valor do impôsto, em a nota fiscal, "quando se tratar de nota fiscal em que couber lançamento do impôsto" — art. 87, X, do Decreto n.º 61.514, de 12/10/67 —, significa lançamento pelo próprio contribuinte — art. 24, II, do mesmo Decreto n.º 61.514, —, e visa, ùnicamente, ao contrôle da autoridade administrativa. Não há reconhecer imunidade ou isenção, se o sujeito passivo da obrigação tributária não goza do favor.

O eminente Ministro Aliomar Baleeiro ensina, com tôda a clareza, quanto à determinação do contribuinte do impôsto sôbre produtos industrializalos:

"Contribuinte do impôsto é: I. o importador ou quem a lei a êle equiparar; II. o industrial ou quem a lei a êle equiparar; III, o comerciante de produtos sujeitos ao impôsto, que os forneça aos contribuintes definidos; IV. o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Para os efeitos dêste impôsto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante (art. 51 do Código Tributário Nacional)". — *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 4.ª edição, 1968, p. 340.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Parece que, aí estou transcrevendo as disposições do Código Tributário Nacional.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha (Relator)) — Sim, mas sem nenhuma ressalva ou ponderação. É certo que, depois, ao examinar o problema da repercussão econômica, que é inegável, escreve V. Exa.:

"Os impostos de consumo, seja qual fôr o nome que os assinale, são os que mais se prestam à repercussão. O próprio legislador já a prevê expressamente" — p. 342".

Volto a repisar que se, na conformidade da lei, contribuinte é o industrial, ou quem a lei a êle equiparar, pouco importa, para o efeito da imunidade ou da isenção, a repercussão econômica do tributo. O Decreto n.º 61.514, de 12/10/67, que aprovou o Regulamento do impôsto sôbre produtos industrializados, dispõe, nos arts. 52 e 53:

"Art. 52. A pessoa obrigada ao pagamento do impôsto diz-se:

I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador;

II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa dêste regulamento.

Art. 53. São contribuintes:

I. o industrial, inclusive os que lhe são equiparados pelo § 1.º do art. 3.º, com relação aos produtos tributados que saírem do seu estabelecimento, observadas as exceções previstas neste regulamento;

II. o importador, com relação aos produtos tributados de procedência estrangeira que importar;

III. o arrematante, com relação aos produtos que arrematar".

Seriam invocáveis a imunidade ou a isenção, pelo terceiro, na qualidade de consumidor, se lhe atribuísse a lei qualquer responsabilidade pelo impôsto.

Entendo que não há, no caso, com a exigência do impôsto de consumo, violação da imunidade tributária assegurada na Constituição, ou de isenção conferida por lei.

Conheço do recurso, mas lhe nego provimento, para manter o acórdão re-

corrido, que julgou exigível, na espécie, em que compradora é a Caixa Econômica Federal, o antigo impôsto de consumo, hoje denominado impôsto sôbre produtos industrializados."

3. Nada mais se faria mister aditar para mostrar que não ocorre nem imunidade, nem isenção. Desde que a lei considera contribuinte o produtor, que prevê o momento da incidência, saída da mercadoria do estabelecimento, que sujeita a co-responsabilidade àquele que adquire enfrentando a lei, indiferente, a meu ver, quem seja o adquirente.

Da tributação não se exime, sequer, a União, quando adquirente a cujos cofres será recolhido o tributo. É que não atua na relação tributária como produtora.

Nem impressiona o fato da repercussão invocada pelo eminente Ministro Aliomar Baleeiro, fenômeno econômico e não jurídico, e do qual não há habilitação de ninguém.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Sofre as conseqüências, mas não é bastante.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Presidente) — Isso acontece com qualquer impôsto.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Mas se trata de um Poder Público. O Poder Público sofre as conseqüências do próprio ato!

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Presidente) — Êle assim o quis, êle assim legislou.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Devemos entender que êle não teve essa intenção.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Cabe saber se podia ter a intenção. Não podia! O legislador ordinário não podia ter uma intenção que se chocasse, flagrantemente, com a Constituição.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Interpreto a Constituição de outra maneira. Entendo que nela se assentam os princípios, as normas gerais, os rumos. O resto cabe às leis, complementares ou ordinárias e seus regulamentos. E como posso harmonizá-las com a Carta Maior, de resto, tarefa do aplicador, do juiz, dou-lhes cumprimento.

O Sr. Ministro Amaral Santos — A todo momento estamos, aqui, a fazer distinção entre interêsse público e privado. A todo momento, num caso desta natureza, de interêsse público iminente, aplicamos o interêsse privado.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Com a máxima vênia, não estou me servindo de disposições rígidas do Direito Privado, inspirado que estou, desde o primeiro momento, em disposições constitucionais, e naqueles que lhes deram obediência.

O Sr. Ministro Amaral Santos — A todo momento estamos chamando a atenção para essa distinção, e neste instante vamos aplicar, exatamente, o inverso do que sustentamos.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Absolutamente. Estamos aplicando disposições de direito tributário, muito de direito constitucional, orientadas pelos princípios a tôda evidência, do Direito Público. Estamos afirmando que na Constituição, como lhe é próprio, está a essência. Em seu cumprimento vieram as leis: Código Tributário Nacional; leis ordinárias comuns e regulamentos. Harmônicos todos, estatuindo quem seja o contribuinte pelo Impôsto sôbre Produtos Industrializados, e precisando o fato gerador. Como posso deixar de reconhecê-lo? Admitir seja o adquirente o responsável, e porque entidade pública, eximi-lo do pagamento? Sensível foi a evolução no que concerne à disciplinação do tributo. Tenho em mãos trabalho do Prof. Rubens Gomes de Souza, que assim o afirma.

O Sr. Ministro Amaral Santos — É o caso de amanhã, quando tivermos de recorrer de ofício, têrmos de pagar, também, as custas.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Seria outra questão.

O Sr. Ministro Amaral Santos — É a mesma coisa.

O Sr. Ministro Thompson Flores — *Data venia.* Em tema tributário, V. Exa., o sabe, as Constituições vêm sofrendo constantes alterações, a partir da Emenda Constitucional n.º 18.

O Sr. Ministro Amaral Santos — A situação é a mesma.

O Sr. Ministro Thompson Flores — É tempo de encerrar. O debate já vai longo. Êle robustece meu convecimento.

Por último, não desejo encerrar estas considerações sem relembrar os efeitos que decorreriam da rejeição dos embargos.

Não se limitaria a admitir a imunidade para a União, e o resultado projeção não teria, porque credora do tributo. Mas, afirmando o princípio, dêle se prevaleceriam os estados, os territórios, os municípios, as autarquias de todo gênero, as demais pessoas jurídicas a elas equiparadas e entidades várias que se procurariam abrigar sob o mesmo pálio.

A política financeira da União, que tem nesse impôsto o mais sólido esteio, não há como negar, ficaria comprometida.

Certo não poderia ser êsse o propósito da Constituição, e menos das leis comentadas, máxime, quando se amplia o rol dos contribuintes, com as sucessivas reformas constitucionais.

Em conclusão, Senhor Presidente, com a máxima vênia do eminente Relator e daqueles que sufragam sua tese, recebo os embargos.

É o meu voto.

CONFIRMAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Barros Monteiro (Relator) — Sr. Presidente:

Mantenho o voto proferido anteriormente, no sentido do não conhecimento dos embargos, ou, se acaso conhecidos, pela sua rejeição, pedindo vênia para salientar aqui uma circunstância que, na Turma, tenho feito sobressair: é que no Estado de São Paulo, como consta do acórdão, detém a Prefeitura, hoje em dia, o monopólio do serviço funerário em todo o município da Capital, e, também se encarrega de fazer o sepultamento gratuito das pessoas menos favorecidas pela sorte. Se o impôsto recair sôbre a madeira que o serviço usa para a fabricação de caixões, poderá atingir o preço de um sepultamento níveis inacessíveis às classes menos favorecidas.

Data venia, mantenho meu voto, rejeitando os embargos.

PELA ORDEM

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Sr. Presidente, peço a palavra apenas para salientar um ponto.

Todos nós conhecemos a *Súmula* 290, que exige uma demonstração da coincidência de casos. Não basta a tese abstrata. É preciso que aquela tese tenha sido exposta em função dum caso semelhante, porque já se disse que o juiz é legislador no caso concreto.

Ora, no caso, trata-se do Serviço Funerário de São Paulo, hipótese que não é a daqueles padrões em que, ao invés de uma coisa de consumo, havia equipamentos duráveis, como tratores, elevadores, máquinas de terraplenagem, etc., que o Estado ou o município compram e êles mesmos utilizam.

Também não coincide com aquêle caso do Ministro Gonçalves de Oliveira, em que a segurança não foi impetrada pela pessoa de direito público, mas pelos industriais, que forneciam equipamentos a essas pessoas de direito público. Se não me falha a memória, o caso do Ministro Gonçalves de Oliveira era o de uma firma que fabricava certos implementos e os vendia a entidades como estradas de fer-

ro, batalhões ferroviários, etc. Mas não foram essas entidades administrativas, centralizadas umas, descentralizadas outras, que pediram a segurança. Foi um industrial que queria pleitear isso. Então, foi negada a segurança, como em outros casos, porque não havia aí legitimidade do contribuinte *de jure*. Nos outros casos, era o contribuinte de fato impetrante.

Parece-me que o Serviço Funerário é um caso todo especial e que não coincide com nenhum dos padrões até agora apresentados. É um caso especial dentro do quadro geral.

Minha tese é de que não podemos conhecer dos embargos, a menos que o eminente Relator demonstre o contrário.

RETIFICAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Barros Monteiro (Relator) — Sr. Presidente, se V. Exa. me permite a palavra, como salientei no início de meu voto, a rigor, os embargos não mereciam recebimento, porque não se cumpriu a *Súmula* 290.

Realmente, o acórdão, que a União cita como divergente é o que se encontra na *R.T.J.* 40/695, onde se lê:

"Fábrica de Aço Paulista impetrou mandado de segurança contra ato, que reputa ilegal e arbitrário, do Diretor da Recebedoria de São Paulo, que exige impôsto de consumo acrescido de multa, de mercadorias de sua fabricação para Companhia Siderúrgica Belgo-Mineira, Cia. Hidrelétrica do São Francisco, Cia. Sul Mineira de Eletricidade, Cia. Paulista de Eletricidade e 2.º Batalhão do Ministério da Guerra (tôdas com isenção fiscal, o último com imunidade)".

Peço vênia para retificar o meu voto, não conhecendo dos embargos.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Sr. Presidente, quero antecipar meu voto, porque algumas vêzes, noutros casos, eu me pronunciei em sentido diametralmente oposto àquele em que se colocaram os eminentes Srs. Ministros Thompson Flores e Eloy da Rocha. E S. Exa. o Sr. Ministro Eloy da Rocha me hourou, várias vêzes, apoiando opiniões minhas no assunto. De sorte que faço questão de proferir, desde logo, meu voto, e preliminarmente não conheço do recurso, porque o padrão oferecido pela União, segundo informa o eminente Senhor Ministro Barros Monteiro, foi aquêle em que a Fábrica de Aço Paulista Industrial, no regime de uma lei anterior a esta que se está discutindo aqui, pediu segurança para não pagar o impôsto de consumo por implementos e materiais vendidos a uma firma que gozava de isenção, no caso, parece, que a Belgo-Mineira.

Não se aplica ao caso. Primeiro, porque o padrão deve ser sôbre a mesma lei ou sôbre uma lei que repita, nos mesmos têrmos ou com pequena alteração puramente literária, o disposto na outra lei.

No caso, como o próprio eminente Sr. Ministro Thompson Flores explicou, a partir da Lei n.º 4.502/64. Eu diria: desde 1958 há um *bouleversement* completo da legislação do impôsto de consumo, hoje do chamado impôsto sôbre produtos industrializados.

Portanto, não nos podemos utilizar de padrões proferidos em face de uma lei diversa daquela que estamos agora a discutir.

Em segundo lugar, a posição, também, da controvérsia. O argumento fundamental é o de que faltava ao industrial legitimidade para pedir uma segurança, invocando uma imunidade da qual não era titular, porque dessa imunidade só pode ser titular uma pessoa de direito público interno e, em certos casos externo. Portanto, não conheço do recurso, desde logo.

Se, na sua sabedoria, os eminentes juízes dêle conhecerem, eu rejeito os embargos da União. E parto do seguinte: posterior a essas leis de 58, 64 e 65 veio a Emenda Constitucional n.º 18, que é de outubro de 1965. Depois, veio a Lei n.º 5.172, de 25/10/66, a qual, pelo Ato Complementar n.º 27, passou a ter o título de Código Tributário Nacional. Êsse Código Tributário Nacional pretende estabelecer o sistema jurídico brasileiro em matéria de tributação, desde a gênese das obrigações tributárias à sua extensão, à sua maneira de Administração, liquidação e execução até as regras da hermenêutica etc.

No art. 108, em que se trata da interpretação e da integração da legislação tributária, conceito que não é o da legislação comum, não se incluem apenas leis e regulamentos, mas outros atos. Mas, está dito no art. 108:

"Na ausência de disposição expressa a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. analogia; II. os princípios gerais de direito tributário; III. os princípios gerais de direito público; IV. a eqüidade."

Temos, portanto, quais as regras de interpretação.

Para mim, o caso se apresenta do seguinte modo: a Constituição sob cuja égide ocorreu êste fato e a Constituição atual — e quero me servir dela, a de 1969 — ambas conservam aquela regra que foi introduzida no nosso Direito Constitucional, em 1891, pelo punho de Rui Barbosa, inspirado na jurisprudência norte-americana, desde o conhecidíssimo, surradíssimo caso Mc Culloch *versus* Maryland, quando, pela primeira vez, foi enunciado, pela Côrte Suprema, o princípio da imunidade recíproca. A Constituição atual conserva, com pequena modificação redacional, êste princípio. Diz ela:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...

III. instituir impôsto sôbre: *a*) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros."

A regra principal, no caso concreto, é esta: ela tolha o legislador, ela o disciplina. A Constituição é genérica, ensinou-nos, ainda há pouco o eminente Sr. Ministro Thompson Flores. Ela traz os princípios abstratos e em formas extremamente concisas que o legislador ordinário deve transformar em outras normas mais complexas, e, por sua vez, o Presidente as transforma em decretos, regulamentos etc. etc.

Pergunto eu: pode o legislador ordinário fraudar, iludir, dissimular um princípio básico do regime político, sob o qual nós vivemos? Sei que, hoje, a União se hipertrofiou e paralisou, sob muitos aspectos, a autonomia dos estados e dos municípios. Não obstante, a Constituição é federativa. Ela instituiu uma República Federativa e conserva vários dêstes princípios fundamentais de federalismo, entre os quais o da imunidade recíproca, princípios sem os quais não pode haver a sobrevivência dos governos paralelos à União, estados, municípios e Distrito Federal, — não incluídos os territórios.

9 meu ver, êsse artigo da Constituição, que li e que conserva o princípio da imunidade desde 1891 — se não me engano, art. 10 da Constituição de 1891 — não permite ao legislador ordinário — estou respondendo a V. Exa., Sr. Presidente — por um caminho oblíquo, iludir o princípio de que a União não pode haver dinheiro de um estado a título de contribuição. O que importa é o fato.

Pergunto: — quando a União cobra um impôsto sôbre um trator, que vai ser usado até consumir-se no serviço de construção de estradas, terraplenagem etc., ela está onerando é o pa-

trimônio do estado e um serviço do estado. Disse S. Exa.: — Mas a lei, hoje, diz que a obrigação legal é do contribuinte *de iure*, o industrial. Pouco importa (diz S. Exa., e escrevi, aqui, a frase) "que o terceiro sofra as conseqüências". O terceiro, no caso, é apenas o estado, é apenas o município.

Não. Importa, e importa muito.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Não é "apenas". É o Estado e é o Município. Não é êsse "apenas".

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Disse S. Exa., também, que o Direito Tributário desconhece a pessoa do contribuinte de fato, e só se interessa pelo contribuinte de direito.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Está na lei.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Tenho minhas dúvidas, e, com a devida vênia do eminente Sr. Ministro Thompson Flores, invoco, dentre outros, para não perder tempo, o art. 166 do Código Tributário Nacional, que é a lei básica de nossa legislação fiscal. Ela não é uma lei ordinária. Ela é uma lei de normas gerais do Direito Financeiro e tem o caráter de lei complementar da Constituição. Além disso, é posterior a essas leis específicas de impôsto de consumo. O art. 166, do Código Tributário, diz:

"A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, sòmente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por êste expressamente autorizado a recebê-la."

O Sr. Ministro Thompson Flores — Mas, admite V. Exa. que seja êste o caso? É possível transferir à União o impôsto que tem que ser pago na saída da fábrica, pelo produtor, como dispõe expressamente a lei?

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Pediria ao eminente Ministro que me honrasse com sua atenção, porque está no meu propósito, com tôda lealdade, expor a minha convicção, e, então, a resposta será dada, quanto possível, e assim evitaremos um debate cruzado, que tomará muito tempo ao Tribunal, já tão sobrecarregado.

O que quero dizer é que o Código Tributário Nacional reconhece o fenômeno econômico da transferência do impôsto. Nem poderia deixar de reconhecer, porque é uma realidade viva, é o que acontece. Eu não posso dizer por exemplo, que as rodas de um automóvel são quadradas, porque, evidentemente isso vai contra a realidade dos fatos. Um automóvel que tivesse as rodas quadradas não seria um automóvel e nem se moveria.

Negar a vigência do que acontece em certos tipos de impôsto, em determinadas condições do fenômeno de transferência pelo qual o contribuinte *de iure* transfere o ônus para o contribuinte de fato, é uma coisa que está acima de qualquer dúvida. Tanto assim que a *Súmula* 71 denegava a restituição dos impostos indiretos no pressuposto de que o contribuinte *de iure* transferia o encargo para o contribuinte de *facto* e com isso se viria a locupletar, se houvesse tal devolução do gravame. O que se dá é que o legislador ordinário determinou que o contribuinte *de iure* seria o responsável e então não mais tomou conhecimento daquele fenômeno da repercussão, que estava perfeitamente previsto e até insinuado no direito anterior. O direito anterior de impôsto de consumo referia-se ao consumidor. O legislador resolveu então apagar o consumidor, como se êle não existisse e não houvesse êsse fenômeno. E isso é exatamente para cobrar impôsto da União, estados, municípios, autarquias estaduais ou municipais ou outras pessoas que tenham, por um motivo qualquer, uma imunidade, faltando não só à Constituição, mas até às leis e aos contratos da União.

Penso que esta lei, nesta parte, é inconstitucional. Pelo menos, em se tratando de pessoas de direito público, autarquias outras que não a União, a exigência de um tributo do qual ela seja contribuinte *de facto* tem como conseqüência prática, imediata e insofismável quebrar-se o princípio da imunidade recíproca. Isso acontece em tôdas aquelas coisas que essas entidades compram para seu próprio uso: — implementos de máquinas, máquinas, materiais de edifícios etc.

No caso concreto, há uma distinção e outro problema: é que o Serviço Funerário de São Paulo pode, querendo, fazer transferência. Se vende os caixões de defunto, evidentemente, se quiser, pode aumentar o impôsto e transferir a carga ao dono do defundo. Como política legislativa, eu não aconselharia a fazer isso, a não ser em casos de caixõcs de luxo etc. Êste raciocínio me levaria, neste caso especial de Serviço Funerário, já que estamos distinguindo as várias situações, a não reconhecer a violação do princípio de imunidade recíproca.

O eminente Ministro Barros Monteiro me garante que êsse Serviço funciona em caráter monopolístico.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Exclusivo.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — E esclarece que êle provê aos enterros dos miseráveis ou indigentes.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Até há pouco tempo era uma repartição da Prefeitura Municipal.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Em São Paulo, como na minha terra, os indigentes são enterrados não pelo município mas pelo estado, que aproveita os cadáveres como peças de estudo de Anatomia. O Serviço de Necroscopia é conexo com o de Medicina Legal da Faculdade de Medicina, na Bahia. Assim é desde o tempo de Nina Rodrigues, há 50 ou 60 anos.

Se os embargos forem conhecidos, rejeito-os, porque me parece que o Serviço Funerário funciona em condições especiais, em que a transferência não ocorre.

Primeiro, o caso do monopólio. É possível distinguir uma situação em que no momento há uma competição, ainda que imperfeita, de outra, em que há um só competidor ou um só vendedor. No caso de um só vendedor, é o monopólio; no de um só comprador, o monopsônio. Por exemplo, só podem comprar metralhadoras no Brasil o Govêrno Federal e o Govêrno do Estado, êste mediante permissão do Ministério da Guerra. É claro que o Ministério da Guerra pode fazer o preço das metralhadoras. O vendedor não pode vender abaixo do custo, senão vai à falência. Por isso mesmo, o próprio Govêrno se encarrega de fabricar algumas armas e instrumentos bélicos. No mercado vendedor, a mesma coisa. O monopolista pode fazer o preço, uma vez que não queira vender tôda a sua produção. Se quiser vender a preço mais alto, terá de sacrificar uma parte da produção.

No Estado de São Paulo, a maioria da população, que, mesmo no estado mais rico do Brasil, é de pobres, há de vender a mercadoria ao preço do custo ou abaixo do custo. Em segundo lugar, aceito que o Estado de São Paulo forneça o entêrro aos pobres. Neste caso é justo que cobre um pouco mais dos que podem pagar.

Por estas razões, rejeito os embargos, se conhecidos. Ressalvo, porém, o meu ponto de vista, de que, em se tratando de um comércio ou indústria em que o estado venda no mercado de concorrência ou de competição imperfeita (como Minas Gerais no caso das cigarrilhas, há uns trinta anos, em que podia acrescentar o preço, em caso de mercadoria que não era de necessidade extrema), não se aplica a imunidade recíproca.

Nos Estados Unidos, há vários estados que, paradoxalmente, exploram a fabricação de bebidas alcoólicas fortes. Lá a União os tributa. O mesmo num estado que explorava, para manutenção de sua universidade, competições futebolísticas e outro esportes, porque havia o pressupsto de que se acrescentava algo aos bilhetes de ingresso. Faço a ressalva, em se tratando de coisa que comporte o fenômeno de transferência, por exemplo, aluguéis de apartamentos que o Serviço Público põe em mãos de particulares.

Não conheço dos embargos. Se dêles conhecesse, os rejeitaria.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Ouvi com a maior atenção a dissertação magistral de V. Exa. e faria a V. Exa. uma pergunta, cuja resposta seria para mim valioso esclarecimento: o município não poderá cobrar impôsto predial sôbre o imóvel de um particular alugado a uma entidade estadual ou federal?

ANTECIPAÇÃO DE VOTO

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Sr. Presidente, peço licença para antecipal meu voto. No julgamento do recurso extraordinário n.º 68.538, dissentindo do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, proferi voto que acaba de ser citado pelo eminente Ministro Thompson Flores.

Entendo comprovada a divergência. No julgado padrão, o recurso extraordinário n.º 52.479, de 27/10/66 (*R. T. J.* 40/695-8), relatado pelo eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, a Terceira Turma decidiu, sôbre a mesma tese, diversamente do acórdão embargado.

Tratava-se de mandado de segurança impetrado por entidade privada, Fábrica de Aço Paulista S.A. A impetração fundou-se em que os compradores gozavam de isenção fiscal ou imunidade. Não se depara, ao longo do relatório e do voto, uma palavra sôbre a falta de interêsse do impetrante. Examinou-se, exclusivamente, a questão de que dá notícia a ementa: "Impôsto de consumo sôbre mercadorias vendidas a compradores com isenção fiscal ou imunidade. Tributo devido".

O Sr. Ministro Amaral Santos — Então, realmente, os casos não são idênticos.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — A tese é a mesma.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Não se discutiu o interêsse.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Ali foi um caso de legitimidade do contribuinte.

O Sr. Ministro Amaral Santos — E neste se discutiu o interêsse.

O *Sr. Ministro Eloy da Roçha* — O que se discute, nos presentes embargos, é, simplesmente, a tese.

O Sr. Ministro Amaral Santos — A tese só pode ser vinculada ao interêsse. A tese em si mesma não tem a menor significação.

Nesse caso, deixaram de lado o interêsse. Na hipótese, estamos tratando primeiro do interêsse.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — No caso, julgou-se implìcitamente, que havia interêsse.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Não podemos fugir da tese, do princípio de direito discutido. O dissídio que sôbre êle lavra é que justifica os embargos de divergência, ou a revista.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Quando surgiram cinco, seis casos, das Prefeituras de Salvador, de São Paulo, e outros de pessoas de direito público ou autarquias, pedindo segurança contra tributação da qual eram contribuintes de fato, foi argüida pela União a jurisprudência decorrente dêsse acórdão n.º 52.479, de que foi relator o eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, publicado na *R.T.J.* 40. Então, assentou-se que não faria precedente exatamente por isto, porque naquele caso do

eminente Ministro Gonçalves de Oliveira havia ilegitimidade do contribuinte particular, o industrial, alegando um título, uma qualidade que não lhe assistia, porque era de uma pessoa de direito público e não privado.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Mas não foi nisto que se baseou a decisão. A decisão enfrentou a tese.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — As decisões do Supremo sempre confrontaram com êsse acórdo.

O Sr. Ministro Djaci Falcão — A decisão diz o seguinte: "A isenção fiscal do comprador não obsta a cobrança do irtbuto do fabricante ou produtor, pois, como se disse, são êstes que devem o impôsto".

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Êste acórdão não se presta a servir de prova da divergência, em face da *Súmula* 290, e, por outro lado, a *Sumula* 286. Há jurisprudência já predominante no sentido de que as pessoas de direito público podem pedir segurança contra tributação, no caso de serem contribuintes de fato.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Quero reafirmar, primeiramente, que o acórdão padrão apreciou a tese e só a tese. Em segundo lugar, êsse acórdão não considerou outro sistema legal, que não o que está em debate: o instituído a partir da Lei n.º 3.520, de 30/12/58. O relatório, no recurso extraordinário n.º 52.479, transcreve a sentença de primeira instância: "Minha decisão é realmente pela denegação. O impôsto de consumo "incide sôbre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros" (cf. Lei n.º 3.520, de 30/12/58, art. 1.º, Alteração 1.ª, art. 1.º, das Normas Gerais, do Decreto n.º 45.422, de 12/2/59)".

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Parece que o eminente Ministro Thompson Flores se referiu a que, no caso concreto, foi invocada a Lei n.º 4.502, de 64, já com alterações. Esta matéria tem sido sucessivamente alterada.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — S. Exa. leu parte de meu voto, no qual declarei que, desde a Lei n.º 3.520, de 1958, se modificou o sistema legal. O acórdão padrão examinou essa lei e o regulamento aprovado pelo Decreto n.º 45.422.

Fiz o levantamento de julgados do Supremo Tribunal, posteriores a 1959.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Se fizesse mais adiante, encontraria de mais de 30 anos, inclusive em relação à Belgo-Mineira.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Realizei a busca, após a Lei de 1958, que inovou o sistema. Após essa lei, há numerosas decisões, principalmente, da Primeira Turma.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — A Primeira Turma antiía ou a atual?

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — As decisões da Primeira Turma são, na maior parte, da composição de 1967 e 1968; algumas, da constituição atual.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Fazia parte da Segunda Turma antiga e com certeza julgamos neste sentido. Estou quase certo de que, no Pleno, eu próprio fui relator ou discuti êste assunto.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Não pretendo que a pesquisa haja sido completa. Arrolei decisões da Primeira Turma, nos anos de 1967, 1968 e 1969, no sentido do voto do eminente Ministro Aliomar Baleeiro. Anteriormente, a mesma Turma decidira em sentido contrário, no recurso de mandado de segurança n.º 16.489, de 19/9/66 (*R.T.J.* 38/623-5). Da Segunda Turma, na composição atual, encontrei dois acórdãos, relatados pelo eminente Ministro Themístocles Cavalcanti: no recurso extraordinário n.º 68.097, de 29/8/69 (*R.T.J.* 50/732-3) e no recurso extraordinário n.º 68.215, de 8/9/69, que é o acórdão embargado. Não participei do primeiro julgamento.

Quanto ao Pleno, tenho anotado, ape-

nas, um julgado. Nos recursos de mandado de segurança n.os 19.011 e 19.109, proferiram votos, na sessão de 17/10/68, os eminentes Ministros Themístocles Cavalcanti — Relator — e Aliomar Baleeiro. Mas os julgamentos não foram concluídos, em virtude de pedido de vista. Cuidava-se de recurso ordinário de decisão denegatória de mandado de segurança. Com a modificação da Constituição, introduzida pelo Ato Institucional n.º 6, de 1/2/69, foram devolvidos os processos à instância ordinária, para o fim previsto no artigo 11 da Emenda Regimental, de 10/2/69. Não houve, assim, em tais recursos, decisão do Pleno. Êste foi chamado a se pronunciar nos embargos de recursos de mandado de segurança n.os 19.247, de 24/9/69, e 19.260, de 6/11/69, dos quais foram relatores, respectivamente, os eminentes Ministros Amaral Santos e Adalício Nogueira. O Tribunal, porém, não conheceu dos embargos. Sòmente no recurso extraordinário n.º 68.538, de 19/11/69, mencionado pelo eminente Ministro Thompson Flores, o Tribunal Pleno apreciou a tese, declarando indevido o impôsto, contra os votos dos Srs. Ministros Luiz Gallotti, Thompson Flores e o meu. Não ocorre, portanto, a hipótese prevista na *Súmula* 286: ainda não se firmou, sôbre a questão, a orientação do plenário do Supremo Tribunal.

Mantenho o entendimento do meu voto vencido, no recurso extraordinário n.º 68.538. Acrescento, ainda, algumas observações. A primeira é a de que não se decidiu, naquele recurso, questão constitucional. O Supremo Tribunal não julgou que a legislação sôbre o impôsto de produtos industrializados ou a incidência dêsse impôsto sôbre produto vendido a pessoa de direito público ferissem a imunidade consagrada no art. 19, III *a*, da Constituição — que veda à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, instituir impôsto sôbre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros — e extensiva às autarquias, nos têrmos do § 1.º dêsse dispositivo. Não se cogita, aqui, de tributar o patrimônio, a renda ou os serviços da pessoa que tem imunidade. O que há, exclusivamente, é a repercussão econômica, como no impôsto de circulação de mercadorias e em outros tributos.

Desapareceu, desde a Lei n.º 3.520, a norma legal expressa, sôbre a previsão da repercussão, a que aludiu o eminente Ministro Aliomar Baleeiro. Anteriormente à Lei n.º 3.520, de 30/12/58, e ao Decreto n.º 45.422, de 12/2/59, a lei prescrevia que o impôsto de consumo, devido pelo contribuinte *de iure*, incorporado o seu valor no preço do produto, fôsse cobrado do consumidor — arts. 2.º e 99 do Decreto-lei n.º 7.404, de 22/3/49, e artigos 3.º e 99 do Decreto n.º 43.711, de 17/5/68.

Argumenta-se que, em a nota fiscal, em determinados casos, é lançado o valor do impôsto, o que demonstraria que o comprador paga o preço, acrescido dêsse impôsto. Assinalei, no recurso extraordinário n.º 68.538, que a indicação do valor do impôsto, em a nota fiscal, "quando se tratar de nota fiscal em que couber lançamento do impôsto" — art. 87, X, do Decreto n.º 61.514, de 12/10/67 —, significa lançamento pelo próprio contribuinte — art. 24, II, do mesmo Decreto n.º 61.514 —, e visa, ùnicamente, ao contrôle da autoridade administrativa.

Por último, não considero a regra do art. 166 do Código Tributário, a propósito de restituição de tributos, que, a meu ver, não tem aplicação ao caso.

O eminente Ministro Aliomar Baleeiro, cujos ensinamentos, em matéria de Direito Tributário, consulto sempre, não conseguiu convencer-me. É que, *data venia*, a razão não está com a tese que S. Exa. sustenta.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — V. Exa. me permite um aparte?

Lamento que minha capacidade de persuasão seja tão limitada que eu não tivesse conseguido a honra da companhia de V. Exa. Agora, o meu ponto de vista — *data venia* — não foi referido por V. Exa. Pode o legislador ordinário, por uma técnica legislativa que êle adote, anular um princípio constitucional categórico e expresso como o da imunidade recíproca?

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Certamente, não pode.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Sei, porque, se não soubesse antes, em cinco anos nesta Casa já teria aprendido que uma das técnicas do direito é usar a presunção, até prova em contrário, dando como provadas às vêzes coisas que podem ou não acontecer, assim como usa da ficção jurídica, desde Gaio. Então, uma certa mentira o legislador erige em verdade. É como aquêle princípio do "como se fôsse — *als ab* — de certa filosofia alemã. A lei não tem uma técnica para determinado caso, então diz: "êste caso é *como* se fôsse aquêle outro". A ficção passa a ser tratada como verdade pelo legislador. Por exemplo: o antigo Impôsto de Consumo recaía também sôbre ouro, diamante, mármore, bronze, coisas que, sabemos, não se consomem, nem mesmo após séculos. Então o legislador criava o mito de que essas coisas se consumiam — uma ficção de direito indispensável. Quando se diz que menor de 14 anos não pode consentir que alguém pratique com ela certo ato, porque se presume a violência, também se admite uma coisa que pode ser ou não ser verdade. Quando se diz que um comerciante é uma pessoa jurídica, está-se criando uma ficção de direito, que o legislador usa para tornar mais fácil a aplicação do direito. Agora, não se pode criar uma ficção de direito de que quem vai suportar determinado tributo é o contribuinte *de iure*, quando, na realidade, vai ser o contribuinte de fato, se, com isso, anula-se imunidade fiscal recíproca. Quando São Paulo compra uma escavadeira, um trator, uma máquina de terraplenagem por 100 milhões, e é obrigado a pagar 30%, conforme o caso, o que se dá é que o Govêrno de São Paulo vai diminuir a sua capacidade de fazer estradas, na qual há um interêsse nacional, estadual e até de segurança nacional. Essa ficção de direito não pode ser usada como técnica legislativa, porque fere frontalmente a Constituição.

Para mim, é um caso de inconstitucionalidade.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Sr. Presidente, com a vênia do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, conheço dos embargos e os recebo.

VOTO

O Sr. Ministro Bilac Pinto — Sr. Presidente, tenho para mim que todo o debate aqui travado gira em tôrno da oposição entre uma realidade econômica e uma forma jurídica. É irrecusável que, do ponto de vista econômico, é a União ou o município que vai, nesses casos, sofrer a incidência do impôsto, mas eu pergunto se será o problema da constitucionalidade de uma norma legal, essa oposição entre realidade econômica e forma jurídica.

O ilustre professor Aliomar Baleeiro meu eminente mestre, acaba de dizer que é possível, e que não se pode admitir uma forma jurídica que invalide ou fraude uma realidade econômica.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Falo no direito constitucional, porque a lei ordinária pode dizer que, em vez de o contribuinte ser aquêle que pratica o ato, pode ser outra pessoa, por solidariedade, substituição etc.

O Sr. Ministro Bilac Pinto — Exato. Mas o que quero assinalar é que, em vários países do mundo, já surgiu, em

matéria de direito fiscal, essa oposição da realidade econômica à forma jurídica, e com resultados que, para o direito brasileiro, seriam desastrosos.

Com efeito, a adoção dêsse critério de interpretação da lei fiscal trará, para os contribuintes, margem de risco e de insegurança que a prudência manda evitar.

Em matéria de imunidade recíproca, não devemos esquecer que também os Estados, na regulamentação do impôsto de circulação de mercadorias, ao caracterizarem o fato gerador adotaram princípio que muito se assemelha ao do Impôsto sôbre Produtos Industrializados, o que por igual afasta a possibilidade de se lhe contrapor a realidade econômiça, para indagar qual será, afinal, o *contribuinte de fato.*

Por essa mesma razão não poderá a União pretender invocar, em seu favor, a imunidade recíproca para furtar-se ao pagamento do Impôsto de Circulação de Mercadorias.

Tenho a impressão de que, no caso presente, a norma impugnada não é inconstitucional, porque se trata de uma norma fiscal que não é aplicada apenas ao estado, ao município e a outras entidades. É também aplicada à própria União.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Por conveniência técnica, a União pode abrir mão do seu direito.

O Sr. Ministro Bilac Pinto — A norma é aplicada a todos.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — A União pode determinar que a autarquia entre em concorrência com particulares. Então, para que fucione em equilíbrio, pode determinar que seja tributada. Há um estudo sôbre isso de Blanchet. Há casos em que o próprio poder que seria beneficiado pela isenção abre mão dela.

O Sr. Ministro Bilac Pinto — Do ponto de vista da execução da norma, os servicos da União, ao adquirirem mercadorias sujeitas ao tributo, estão pagando o seu preço, e não reclamam a isenção. Ora, se o tratamento é idêntico para todos os níveis de govêrno e para as agências dêsses diferentes níveis, não vejo inconstitucionalidade, e reputo perigoso opor a realidade econômica à forma jurídica.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — V. Exa. me permite uma objeção? *Data venia*, com o maior respeito, parece-me que o argumento de V. Exa. não é perfeitamente aplicável ao caso.

V. Exa. ia dizendo que a União não pode, ela mesma, tributar a si própria? Temos vários casos da Caixa Econômica, pedindo segurança contra a União. Aí, a meu ver, a orquestra não está bem regida. Mas V. Exa., *data venia*, está confundindo o caso. Se V. Exa. passa um cruzeiro da mão esquerda para a direita, dá no mesmo. Mas se V. Exa. passa o cruzeiro da minha para a sua mão, estou perdendo. É o que se dá. A União, cobrando da Caixa Econômica, cobra de si própria. Pode um serviço ser prejudicado para vantagem posterior da União. Mas, quando a União tira um cruzeiro do estado, está, realmente, diminuindo o patrimônio e a eficácia de um serviço do estado.

O Sr. Ministro Bilac Pinto — V. Exa. opõe à forma jurídica uma realidade econômica. Eu não discuto a realidade econômica, mas acho que, no caso, devemos ficar com a forma jurídica. E há um grave inconveniente em que, neste Tribunal, se admita a realidade econômica como um dado que possa servir, no direito tributário, para invalidar a forma legal.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Permite V. Exa.? Não tome como impertinência eu estar insistindo. É que reputo êste problema de extrema importância para o País. Se eu gostasse das frases gongóricas, que dizem ser do paladar dos baianos, repetiria aquela famosa de Campos Sales. "Se um corpo político tem coração, estamos tocan-

do nêle". Êle disse isso em relação à intervenção; eu o digo em relação à imunidade recíproca.

V. Exa. e eu temos muito em comum. Há mais de trinta anos, quando todo mundo zombava dos que se interessavam pelo direito fiscal, que nem existia, estávamos nos preocupando com êle. E os advogados diziam que, ao invés de ganhar dinheiro, estávamos perdendo tempo com matéria sem importância.

Sabemos perfeitamente que, em alguns países que não têm Constituição rígida como a nossa, sobretudo naquela época, como é o caso da Alemanha de Weimar era possível um Código como aquela ordenação tributária do Reich, de Becker. Podiam estabelecer o primado da reação econômica sôbre a forma jurídica, como fêz expressamente. Quando se preparou êsse Código Tributário, por cuja origem V. Exa. é um dos responsáveis, há dezesseis anos, V. Exa. bem sabe que um de seus autores, Rubens Gomes de Souza, ainda que invocando na justificação a *Reichsabgabeordaung*, não teve coragem de aplicar expressamente aquilo que nela se contém. Quando a realidade econômica não cabe na forma jurídica, prevalece a realidade econômica. O nosso Código Tributário não foi a tanto. Todos os juristas que participaram da sua elaboração, quer seu autor Rubens Gomes de Souza, quer Gilberto Ulhoa, não ignoravam os princípios da legislação da RAO, mas não foram a tanto. Os princípios da interpretação dêsse Código estão no art. 108, que li. Então, depois da analogia, os princípios de direito público (e um dêles é o da imunidade recíproca) se aplicariam. Eu iria mais longe: dou à eqüilade um conceito muito largo, pelo qual ela poderia ser aplicada a esta hipótese. Para mim, o conceito de eqüidade não é o dos livros atuais, é o velho de dois mil anos, de Aristóteles, que até hoje pode ser citado em acórdãos do Supremo Tribunal Federal e em outros Tribunais do mundo.

Com estas ponderações, peço a V. Exa. que me perdoe a insistência.

O Sr. Ministro Bilac Pinto — Lamento divergir do meu mestre Ministro Aliomar Baleeiro, mas conheço dos embargos e, no mérito, recebo-os.

VOTO PRELIMINAR

O Sr. Ministro Amaral Santos — Sr. Presidente, acompanho o eminente Relator, não conhecendo dos embargos, visto que o acórdão apontado como padrão não diz respeito, precisamente, à matéria em discussão.

Mas, quando conhecidos forem os embargos, eu os rejeito, porque estou convencido, após os debates, que tôda razão tem o Ministro Baleeiro, quando invoca o texto constitucional, que não pode ser impunemente violado por leis que não sejam de natureza também constitucional.

Se o art. 20, III, proíbe à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios criarem impôsto sôbre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, está a mostrar que deverá haver, sempre, um certo respeito à autonomia de cada um uma dessas Unidades.

VOTO

O Sr. Ministro Djaci Falcão — Sr. Presidente, conheço dos embargos, pois há divergência quanto à tese jurídica, consoante se depreende da leitura do trecho do voto proferido pelo eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, em recurso extraordinário publicado no volume 40 da nossa *Revista*.

Já tive oportunidade de, na Primeira Turma, acompanhar o eminente Relator bem assim o mestre Aliomar Baleeiro, votando também como Relator, mas, tranqüilamente, reconsidero meu voto, porque, na verdade, reconsiderar voto é ato de juiz.

O Sr. Ministro Thompson Flores — Dizia Rui ser a mais nobre das atitudes do juiz reconhecer o êrro e afirmava na sua clássica *Oração aos Moços*, com recomendação aos magistrados: "Corou menos de ser errado que de se não emendar".

O Sr. Ministro Djaci Falcão — E o reconsidero, tendo em vista que o sujeito passivo da obrigação tributária, não segundo os conceitos doutrinários, mas segundo a lei, é o produtor, inclusive os que lhe são equiparados, consoante está expresso no art. 35, inciso I, da Lei n.º 4.502, de 30/11/64.

O Sr. Ministro Amaral Santos — V. Exa. admitiria uma intervenção?

O Sr. Ministro Djaci Falcão — Pois não.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Os automóveis adquiridos pelo Supremo Tribunal Federal pagaram impôsto?

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Isso não está em julgamento.

O Sr. Ministro Djaci Falcão — A circunstância de os automóveis adquiridos por esta Côrte não terem pago o impôsto de consumo, por si não constitui nenhum conceito jurídico e pode constituir um êrro dos integrantes desta Côrte, quando assim emitiram juízo interpretativo.

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Presidente) — O Supremo não é autarquia.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Peço perdão por tratar de um caso particular, mas que diz respeito à matéria em debate.

O Sr. Ministro Djaci Falcão — Prosseguindo, acrescento que a Lei n.º 4.502 não estabeleceu nenhuma repercussão. Dispõe apenas aquêle sôbre quem incide o tributo ou seja, o sujeito passivo. Se, na hipótese, o contribuinte é a pessoa indicada na lei e, desde que essa não goza de isenção ou imunidade, a meu ver, afigura-se legítima a exigência do Impôsto de Consumo.

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Permite o eminente Ministro? Parece que não estamos em divergência em que a lei determina que o sujeito passivo do impôsto seja o produtor ou vendedor. O que pomos em dúvida, eu e os Ministros Amaral Santos e Barros Monteiro, é que o legislador ordinário não pode esposar uma forma jurídica ou adotar uma técnica legislativa que tenha como conseqüência anular um princípio contido na Constituição, no caso, a norma constitucional que proíbe à União, estados e municípios tributar bens rendas ou serviços uns dos outros.

O Sr. Ministro Djaci Falcão — Acrescento que V. Exa. deu mais ênfase ao fato econômico, à incidência do tributo sôbre o fato econômico. É de se atentar...

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — A Constituição não quer apenas uma fórmula sacramental. O que quer é que, de fato, o Estado não perca um tostão do seu patrimônio ou de suas rendas ou de seus serviços, por tributação de uma outra pessoas de direito público.

O Sr. Ministro Djaci Falcão — É de se atentar, ainda, para que o conceito legal do Impôsto de Consumo não se contrapõe a um conceito legal inserto no Estatuto fundamental, assim como ocorre no art. 18, inc. I, quanto ao tributo-taxa.

Por isso, a lei, a meu entender, não afeta o princípio da imunidade recíproca e, em conseqüência, resta-me receber os embargos, o que faço tranqüilamente, porque sempre fui juiz, sei reconsiderar o entendimento que haja adotado, em qualquer oportunidade, quando me convença do seu desacêrto.

VOTO

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Sr. Presidente, conheço dos embargos, porque há dissídio. E, para recebê-los. Tendo o eminente Ministro Amaral

Santos falado no caso dos automóveis comprados pelo Supremo Tribunal Federal, sinto-me na obrigação de dizer algumas palavras a êsse respeito.

A primeira compra de automóveis, que foi feita sem pagamento de Impôsto de Consumo, hoje de Produtos Industrializados, foi numa Presidência anterior à minha.

Eu não estava convencido de que o impôsto não devesse ser pago. O então Presidente assim resolveu.

O Sr. Ministro Amaral Santos — Houve sessão administrativa?

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Penso que não. A Fazenda, depois, impugnou isso e a fábrica se viu em apuros. Quando houve a compra, na minha Presidência — tive ocasião de aludir ao precedente — mas sem dizer que estava de acôrdo. Disse eu: Em face da resolução de tal data etc. Porque a verba, se fôsse pago o impôsto, seria insuficiente. Quando recebi, como Relator, aqui, os primeiros casos em que a matéria era controvertida, declarei impedimento, porque, de certo modo, os atos da Presidência estavam em causa.

O Sr. Ministro Eloy da Rocha — Ainda que V. Exa. tivesse participado, evidentemente, não impediria que V. Exa., como juiz, tivesse entendimento contrário.

O Sr. Ministro Luiz Gallotti — Depois, o Supremo Tribunal Federal firmou a sua jurisprudência, sem divergências, no sentido de brilhante voto que na espécie proferiu o eminente Ministro Aliomar Baleeiro. Passei a votar nesse mesmo sentido. Mas, no recurso extraordinário n.º 68.438, julgado pelo Tribunal Pleno, acompanhei os votos divergentes, proferidos pelos eminentes Ministro Eloy da Rocha e Thompson Flores.

Note-se que, no caso dos automóveis do Supremo Tribunal, a União não era prejudicada, porque, deixava de arrecadar impôsto federal, mas economizava, na compra, igual quantia. Aqui, a situação é diferente.

Não me parece, *data venia* do eminente Ministro Aliomar Baleeiro, que haja inconstitucionalidade na lei, porque, se esta diz que o tributo é devido pelo produtor ou por quem lhe seja equiparado — isso é da essência do tributo — penso que cobrá-lo do produtor ou de quem lhe seja equiparado não é instituir impôsto sôbre o patrimônio, renda ou serviço de estado ou município. E isto é que a Constituição proíbe.

Conheço dos embargos e os recebo.

VOTO

O Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro (Presidente) — Feço vênia ao eminente Relator para acompanhar o voto do ilustre Ministro Thompson Flores.

EXTRATO DA ATA

ERE 68.215 — SP — Rel., Ministro Barros Monteiro. Emte., União Federal. Embdo., Serviço Funerário do Município de São Paulo (Adv., Fernando Mascarenhas). (Dec. embda. 2.ª Turma ,8/9/69).

Decisão: Conhecidos e recebidos contra os votos do Relator (Ministro Barros Monteiro) e dos Ministros Aliomar Baleeiro e Amaral Santos. Votou o Presidente.

Presidência do Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro. Presentes à sessão os Senhores Ministro Luiz Gallotti, Adalício Nogueira, Aliomar Baleeiro, Eloy da Rocha, Djaci Falcão, Barros Monteiro, Amaral Santos, Thompson Flores e Bilac Pinto. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Adaucto Cardoso.