IMUNIDADE TRIBUTÁRIA — FUNDAÇÕES OFICIAIS DE DIREITO PRIVADO

— As fundações oficiais de direito privado não gozam de imunidade tributária.

— Interpretação do art. 19, nº III, e § 1º da Constituição.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

PROCESSO PR Nº 5 350/-023/C/75
Presidência da República — Consultoria-Geral da República — E.M. nº L-81, de 2 de outubro de 1975. "Aprovo. Em 23 de outubro de 1975"

PARECER: L-081

A consulta, encaminhada pelo Aviso nº 775, de 29.8.1975, do Senhor Ministro Chefe do Gabinete Civil, por solicitação do Senhor Ministro da Agricultura (E.M. nº 116, de 26.8.1975), tem por objeto o problema da incidência, ou não, do Imposto Territorial Rural sobre terras doadas pelo Estado de Minas Gerais à Fundação Mineira — Colonização e Desenvolvimento Agrário — RURALMINAS, que está sendo cobrado pelo INCRA.

O processo vem instruído com pareceres jurídicos, de excelente lavor científico, que bem recomendam o nível intelectual, tanto dos assessores do Estado, quanto do INCRA e do Ministério da Agricultura, ao situarem os temas da controvérsia, premissas condicionantes da conclusão em busca: *a*) a natureza jurídica da RURALMINAS; *b*) a característica, pública ou privada, das terras pertencentes a essa entidade em virtude de doação pelo Estado, de porções de suas terras devolutas *c*) a aplicação, à hipótese, do princípio da imunidade tri-

butária recíproca, das pessoas de direito público, nos termos configurados no artigo 19 da Constituição.

Tentada a solução da controvérsia, em termos conciliatórios, na reunião havida entre o Diretor-Geral e o Assessor Jurídico da RURALMINAS, o Consultor Jurídico do Ministério da Agricultura e o Procurador-Geral do INCRA, sob a proposta de revogação das doações feitas pelo Estado e a conseqüente reversão das terras doadas à condição anterior, de devolutas do Estado, com o indiscutível consectário da imunidade, a tanto se escusou a entidade estadual, para propugnar a posição jurídica em que se escuda.

Trata-se, no caso, de imposto sobre a propriedade territorial rural, cuja instituição é de competência da União, pertencente aos municípios o produto da respectiva arrecadação, incidente sobre os imóveis situados em seu território, sendo-lhes entregues, pelas autoridades arrecadadoras, as importâncias correspondentes, à medida que arrecadadas, em prazo não maior de trinta dias, da data da arrecadação (art. 21, III; art. 24, §§ 1º e 3º, da Constituição).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional define os seus elementos configurativos:

"Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade. o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, loca lizado fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título."

II

Argumento em que se apóia a entidade estadual, em busca de revestir-se de imunidade tributária, é a sua caracterização como fundação de direito público, munida, conseqüentemente, de capacidade e personalidade de direito público.

O conceito de fundação de direito público tem dado margem a ampla controvérsia doutrinária, num elevado debate de idéias por juristas de alto quilate. Não é caso de reanalisar as notórias fundamentações teóricas dessas posições conflitantes, mas estabelecer o termo médio, procurando colocar, de modo sucinto e lógico, na medida do possível, o equacionamento do problema diante do sistema jurídico-positivo.

As fundações se situam, devidamente, no campo do direito privado, como a dotação especial de bens livres, que faz o instituidor, para fins específicos, dispondo, se quiser, sobre a maneira de administrá-lo (art. 24 do Código Civil). É patrimônio afetado a determinada finalidade, um patrimônio personificado, passando a existir, legalmente, como pessoa jurídica de direito privado, com a inscrição do ato constitutivo no registro competente (art. 18 do CC).

O Estado pode instituir tais fundações e fá-lo, mediante prévia autorização, em lei, pois se trata de destacar uma parcela de seu partrimônio de um outro titular, distinto e autônomo. Ordinariamente, as fundações assim instituídas são submetidas ao regime do direito privado, revestidas da condição de pessoas jurídicas de direito privado, por vontade expressa do legislador, e com as peculiaridades que lhes advêm da qualidade do instituidor e dos objetivos da instituição. São as fundações oficiais, de direito privado, amoldadas ao regime legal, para elas previsto, dominantemente, quer de modo geral (Cfr. Decreto-lei nº 200/900), quer na freqüência dos

casos específicos dos atos fundacionais. São pessoas jurídicas de direito privado, a igual das empresas públicas e sociedades de economia mista, sendo impensável tê-las, por qualquer aspecto, como pessoas públicas nem, conseqüentemente, como fundações de direito público.

No direito positivo brasileiro, sob o prisma sistemático, não se configura pessoa jurídica de direito público, fora aquelas de existência necessária (União, Estado, Distrito Federal e Município), que se não compreenda na extensão do conceito de autarquia, qualquer que seja a denominação que recebam, nela, inseridas as notas essenciais correspondentes.

A concepção de fundações de direito público, com a conseqüente personificação pública, é justificada, no campo do direito público, sob a consideração do aspecto dominante da estrutura fundacional comum a um e outro campo do direito, isto é, a afetação de um patrimônio a um fim determinado, que caracteriza a fundação quer de direito privado, quer público; de outro lado, os entes públicos ou privados, em que prevalecente o elemento associativo ou corporativo, na forma de associações ou corporações, ou públicas ou privadas. Aí assentam as origens da construção doutrinária.

De conseguinte, conforme sentenciado pelos corifeus da doutrina, a fundação de direito público é espécie do gênero autarquia, assim como são espécies outras, do mesmo gênero, por exemplo, as ordens profissionais, de cunho associativo ou corporativo, com todas as implicações jurídicas que daí derivam em um e outro caso.

O entendimento é correntio entre os juristas que, mais recentemente, têm procurado sistematizar o assunto. Assim, a definição do ilustre administrativista, Cretella Júnior:

"Fundação de direito público é a pessoa jurídica de direito público interno, de índole administrativa, criada pelo Estado e afetada de um patrimônio, que é constituído pela entidade criadora para que o novo ente persiga os fins específicos que tem em mira.

. . . . . .

Matizadas de *capacidade de direito público,* as entidades funcionais públicas, *patrimônios afetados pelo Estado para a consecução de fins públicos,* situam-se, ao lado das entidades corporativas, no mesmo nível, como espécie do gênero autarquia, entidade de grau superior, que se bifurca, conforme o substrato em que se assenta patrimônio ou patrimônio e grupo de pessoas, num dos protótipos mencionados, fundação ou corporação."
(in *RDA*-90/466).

São definitivamente esclarecedores da questão os valiosos ensinamentos do ilustre professor C. A. Bandeira de Mello, firmados na necessária distinção entre fundações de direito público e fundações oficiais de direito privado, valendo a transcrição de pontos essenciais:

"O Estado, como se sabe, pode manifestar sua personalidade ora exercitando capacidade pública, ora privada. Daí, que tanto pode criar pessoas de direito público como ptssoas de direito privado para realizarem atividades que considere úteis para a coletividade. Ao criá-las poderá adotar para elas quer uma estrutura corporativa, quer fundacional; isto é, da vontade do Estado podem nascer corporações ou fundações, entidades públicas ou entidades privadas."

. . . . . .

"Já se viu que as autarquias podem ter base corporativa ou base fundamental, isto é, que sua intimidade estrutural pode reproduzir o modelo de uma corporação — agremiação de pessoas — ou de uma fun-

dação — afetação de um patrimônio a um fim. Daí se segue que certas autarquias são, em sua essência, "fundações de direito público" ou, dito pelo reverso, que certas fundações, por serem de direito público, são autarquias."

.....

"A nós, parece, consoante foi dito, que as fundações governamentais tanto podem ser públicas como privadas mas que, em sendo públicas, respondem à figura jurídica da autarquia."
(in *Prestação de Serviços Públicos e Administração indireta,* p. 145 e segs.).

Coerentes com os princípios, o ilustre publicista, atribui às fundações de direito público, suposta obviamente a personalidade pública, os consectários jurídicos próprios da autarquia, tais como, as prerrogativas judiciais a esta inerentes, a proibição de acumulação de cargos públicos, e, correspondentemente, a imunidade tributária, que beneficia as autarquias em geral, quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, nos termos do art. 19, § 1º, da Constituição. Entretanto, as fundações oficiais de direito privado, assim criadas pelo Poder Público, se submetem às normas do Código Civil, e conquanto sujeitas à supervisão ministerial, simplesmente entidades paraestatais, não se lhes aplicam quaisquer dos referidos tratamentos jurídicos, próprios das autarquias.

O exame de cada caso concreto, da forma de constituição e das características institucionais, é que poderá revelar se se trata de uma fundação oficial de direito privado. À falta de conceitos expressos ou de precisas definições da lei, as conotações essenciais e os elementos implícitos permitirão se apreenda a natureza da entidade.

Entretanto, o que não parece admissível é que se categorize a natureza da fundação, de direito público ou de direito privado, ao arrepio da vontade da lei, expressamente declarada. Entende-se, decerto, a argüição de erro ou equívoco da política legislativa ao atribuir serviços ou encargos a fundações colocadas no campo do direito privado, quando, antes, justificariam a sua personificação de direito público. É de ver, no entanto, que somente ao legislador, que não ao intérprete e aplicador da lei, é que incumbe corrigir os supostos desacertos da política legislativa.

Se o legislador confere, de modo indeclinável, personalidade de direito privado a uma fundação instituída pelo Poder Público, com atribuições e delegação de atividades administrativas, de tal ordem que as inclui, ao menos materialmente, no plano de administração indireta, não deverá ser, pela consideração da natureza desses encargos, que se subverta aquele propósito explícito.

Esse é o sistema consagrado, tanto no Decreto-lei nº 200/67, como no Decreto-lei nº 900/69, sem que aí se surpreenda, do ponto de vista jurídico, uma incongruência ontológica, posto que não é uma impossibilidade que entes de natureza privada desempenhem serviços públicos ou funções de interesse geral.

Assim, as fundações oficiais, de direito privado, são fundamentalmente distintas das fundações de direito público, pela nota diferencial específica da personalidade, pública ou privada, que repercute, essencialmente, sobre o universo de relações jurídicas que, em relação a cada tipo, se origina.

III

A Lei nº 4 278, de 21.11.1966, do Estado de Minas Gerais, autorizou o Poder Executivo a instituir a Fundação Rural Mineira — Colonização e Desenvolvimento

Agrário (Ruralminas), entidade autônoma a reger-se por estatuto aprovado em decreto do Poder Executivo (art. 1º), estabelecendo que a aquisição de sua personalidade jurídica se daria com a *transcrição do respectivo estatuto no Registro Civil das Pessoas Jurídicas* (art. 2º), representado o Estado, no ato de constituição, pelo Advogado Geral do Estado (art. 12).

Objetivo da Fundação, diz a lei, é a colonização e o desenvolvimento rural *no* Estado, na conformidade do Estatuto da Terra (Lei nº 4 504/64), ressalvado não lhe caber, nesse desempenho, substituir o Estado no exercício das atribuições próprias deste, mas tão só agir supletivamente (art. 3º e parágrafo único).

O patrimônio próprio da Fundação será constituído pelas áreas de terras públicas e devolutas, de propriedade do Estado, que lhe forem doadas e por quaisquer bens doados por pessoa pública ou privada (art. 4º), constituindo itens de sua receita: *a*) produto da locação dos seus bens móveis e imóveis; *b*) dotações consignadas no orçamento do Estado; *c*) vinte por cento do valor da alienação das terras devolutas do Estado; *d*) produto da comercialização de sua produção agropecuária; *e*) subvenções que lhe venham a ser feitas por pessoas de direito público ou privado; *f*) a remuneração por serviços prestados e administração de Fundos; *g*) outras rendas de qualquer natureza (art. 5º, na redação da Lei nº 5 305/69).

De modo especial, a lei comete à Fundação o poder de representação do Estado na legitimação de propriedade e na discriminação de terras públicas, dominicais ou devolutas (art. 7º).

Dando seqüência à autorização legislativa, no tocante ao ato constitutivo, foram formulados e, posteriormente, readaptados, na forma do Decreto Estadual nº 15 200/73, os Estatutos da "Ruralminas", onde se dispõe, conseqüentemente:

"Art. 2º A Fundação Rural Mineira — Colonização e Desenvolvimento Agrário — RURALMINAS — é entidade de direito privado, com personalidade jurídica, sem fins lucrativos e tem sede e foro na Capital do Estado.

Art. 3º Nos termos da lei e deste Estatuto a RURALMINAS goza de autonomia administrativa e financeira, sendo isenta de tributação estadual e se beneficiando dos privilégios legais atribuídos às entidades de utilidade pública."

Desde logo, dos dados legais e estatutários enunciados, decorre, clara e limpidamente, a natureza jurídica da entidade. Ao legislador estadual poderia ter ocorrido a alternativa de instituir uma autarquia que, com as características aí ocorrentes, os doutrinadores identificariam com a espécie de fundação de direito público. Optou, entretanto, de maneira inequívoca, em fazer depender a existência e o ser jurídico da entidade, autorizada a criar-se, das condicionantes da lei civil, quanto ao modo de constituição das pessoas jurídicas de direito privado, insuscetíveis de modificação ao nível da competência legislativa estadual. É concludente dizer-se, portanto, que a entidade surgiu no mundo jurídico, como fundação de direito privado, desde quando registrada, na conformidade do intento do legislador. E assim existe, juridicamente.

IV

Para a consecução de suas finalidades essenciais, isto é, a colonização e o desenvolvimento rural, não só planejando como executando programas e projetos específicos correspondentes, constituindo uma de suas fontes de receita o "produto da comercialização de sua produção agropecuária", é que a fundação estadual é dotada de um patrimônio próprio, inconfundível com o patrimônio do Estado.

As terras, que passaram a integrar o seu patrimônio, e que constituem o suporte de sua atividade institucional, foram objeto de doação pelo Estado, mediante instrumento jurídico adequadamente formalizado. Desde que, transferidas por esse negócio jurídico, as terras que eram bens dominicais do Estado, terras públicas, específica e notadamente devolutas, deixaram de sê-lo, posto que destacadas, pelo ato de liberalidade do titular, do patrimônio do alienante.

Em função da natureza da personalidade jurídica do titular, critério prevalecente no sistema jurídico-positivo, para a distinção dos bens públicos e privados, as terras pertencentes à Ruralminas, incorporadas ao seu patrimônio, a qualquer título aquisitivo, não são terras públicas. Aliás, corretamente, o respectivo Estatuto aprovado pelo Decreto Estadual nº 15 200 de 1793, faz marcante distinção entre as terras públicas e as terras de propriedade da Fundação (art. 5º I, II, VIII, IX). Em relação às terras públicas, a Fundação só está autorizada a promover a discriminação e legitimação, por expressa delegação da lei estadual, bem como a incentivar e coordenar, nelas, programas de colonização. Com as suas, próprias, recebidas, em doação, do Estado, ou de qualquer pessoa de direito público ou privado, é que poderá, além de utilizá-las em programas de colonização, ou na execução de projetos de desenvolvimento rural e exploração agrícola, fazê-las objeto de alienação, arrendamento, comodato ou de oneração (art. 15, X).

A circunstância de haver sido submetido à aprovação do Senado Federal, em observância do disposto no parágrafo único do artigo 171, da Constituição, a alienação de uma área de 200 000 hectares de terras, "de propriedade" da Ruralminas (Resolução nº 6, de 1972), não invalida a colocação ora feita. A providência se inspirou em prudente medida saneadora, posto que inexistente a autorização senatorial para a transferência de terras públicas do Estado ao patrimônio da fundação de direito privado, o exercício, por esta, do seu poder de dispor, implicaria em burla do impositivo constitucional.

V

A denominada imunidade tributária recíproca, que é imunidade a impostos, vem disciplinada, em sede própria, na norma constitucional, configurando-se, na Emenda Constitucional nº 1, em termos reiterativos do disposto nas Constituições anteriores:

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

. . . . . .

III — instituir imposto sobre:

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

A imunidade é subjetiva, isto é, instituída em obséquio aos sujeitos de direito público investidos de competência tributária, sob a inspiração de que nas suas inter-relações, necessariamente constitutivas do todo harmônico do Estado Federal, não se dê margem a que uns estorvem os outros, no exercício das respectivas autonomias, no que toca à instituição dos respectivos patrimônios, à auferição das rendas próprias e ao desempenho dos serviços que lhes incumbem.

Antes da Emenda Constitucional nº 18, de 1.12.1965, houve um grande esforço de construção doutrinária e jurisprudencial, voltada para a indagação sobre se essa imunidade tributária recíproca, de ordem subjetiva, alcançava os serviços estatais, personificados em forma autárquica, ou outra, decorrentes de criação da pró-

pria entidade imune, em processo de descentralização dos seus serviços.

A controvérsia perdeu substância desde a referida Emenda, quando posta a matéria em termos de normatividade, vigendo na seguinte estatuição constitucional (Emenda nº 1), na mesma linha em que dispunham a citada Emenda e a Constituição de 1967:

"Art 19. .....

.....

§ 1º *O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidade essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende* aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda."

O pensamento do constituinte se faz claro. O que está suposto, é que a imunidade prevista alcança, fundamentalmente, como destinatários, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, pois se assim não fosse perderia sentido estendê-las, de modo específico e delimitado, às autarquias. Mas, ao mesmo tempo que se estende às autarquias, se restringe somente a elas o alcance do dispositivo. Nesse sentido, quaisquer entidades, fora as autarquias, que não as mencionadas no inciso constitucional, não se beneficiam da imunidade recíproca.

Aliás, comentando o dispositivo da Constituição de 1967, que dispunha de modo idêntico, disse o ilustre Aliomar Baleiro, em sua valiosa obra *Direito Tributário Nacional*:

"O STF interpretou que o § 1º do art. 19 da CF de 1967 emprega a palavra "autarquias" no sentido especial, não abrangendo outras instrumentalidades governamentais e administrativas, como as Empresas Mistas, as Sociedades dum só acionista e Fundações de Direito Administrativo, enfim, entidades por este regidas, embora moldadas aparentemente no Direito Comercial ou Civil. É que o dispositivo só inclui em sua extensão as autarquias propriamente ditas, de onde, a contrário senso, a exclusão das sociedades mistas." (Ob. cit. p. 103).

Por isso é conclusão pacífica a de que a imunidade tributária não acoberta as chamadas entidades paraestatais, órgãos da administração indireta, com personalidade jurídica de direito privado, tais como as empresas públicas, as sociedades de economia mista e, por conseguinte, as fundações oficiais de direito privado, federais, estaduais ou municipais.

Todas se sujeitam ao regime tributário geral, e só se eximem das imposições fiscais por efeito de isenções competentemente conferidas. Lei complementar, de âmbito federal, poderá isentá-las de impostos estaduais ou municipais, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional. Lei federal poderá isentá-las de impostos federais, como a estadual e a municipal, dos impostos federais ou municipais, respectivamente, segundo o princípio de quem pode tributar é quem pode isentar, ressalvados, obviamente, procedimentos e limitações constitucionais com relação a certos tributos.

Entretanto, se não isentas por lei competente, recaem no campo da imponibilidade, como qualquer sujeito passivo de obrigação tributária, desde que configurado o fato gerador, como, no caso, ocorre com o ITR, pois as fundações oficiais de direito privado não estão abrangidas pela imunidade tributária, prevista no artigo 19, alínea III, e § 1º, da Constituição.

Brasília, 2 de outubro de 1975. *Luiz Rafael Mayer*, Consultor-Geral da República.