

AUTARQUIA — IMUNIDADE TRIBUTÁRIA — IMPÔSTO SOBRE TÍTULOS AO PORTADOR

— A imunidade tributária das autarquias não abrange o impôsto sobre juros de títulos ao portador.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO N.º 155.338-55

Aprovo o parecer do Serviço de Tributação. Transmita-se cópia ao I.A.P.E. T.C., para seu conhecimento e devidos fins, encaminhando em seguida o presente à Delegacia Regional do Impôsto de Renda desta Capital. Os pareceres que originaram êste despacho são os seguintes:

*

PARECER

O instituto interessado que é autarquia federal de previdência social, solicita determinações desta D.I.R., a fim de que as Repartições do Impôsto de Renda se abstenham de arrecadar a taxa prevista no art. 96, inciso 1.º, do Decreto n. 36.773, de 13 de janeiro de 1955, em relação a juros e seus títulos ao portador, face à imunidade de base constitucional (Carta Magna de 1946 — art. 31, item V, letra a), que julga desfrutar, na hipótese, conquanto frente à União.

2. Serve de fundamento à pretensão, parecer da ilustrada Consultoria Geral da República, em processo originário do Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, onde figura como interessada a Caixa de Aposentadoria e Pensões de Serviços Públicos do Estado do Paraná.

3. A tese esboçada nesse trabalho não é nova, muito ao contrário, em várias oportunidades já mereceu acurado exame por parte desta Divisão, que a combateu sempre, sustentando, invariavelmente, a procedência da cobrança com apoio irrecusável na lei e na doutrina: veja-se o *Diário Oficial* dos dias 25 de outubro de 1954 (proc. n. 3.418-44), 6-8-48 (processo n. 216.859-47), 6 de dezembro de 1948 (proc. n. 140.286, de 1944) e 18-5-51

(proc. n. 173.771, de 1949), assim como, também, o processo 86.483-55, que o Gabinete de S. Excia. o Senhor Ministro da Fazenda fez baixar para ouvir o nosso pronunciamento.

4. Não há alicerce, *data venia*, ainda agora, para um recuo na orientação adotada em que pese a autoridade do parecer anexo, pois, é êle omissivo no ponto, exatamente que justificaria sua própria razão de ser: não esclarece o motivo do *impôsto de fonte*, incidente sobre rendimentos de *títulos ao portador*, *impôsto real*, ter de atender a condições pessoais do respectivo possuidor, subvertendo a doutrina e a jurisprudência administrativa.

5. Dos acórdãos citados, nenhum particulariza o caso em estudo: *Agravo n. 10.878 — Supremo Tribunal Federal — 1.ª Turma — Municipalidade de São Paulo x Instituto de Previdência dos Servidores do Estado*. “As autarquias estão isentas de impostos, mesmos os conferidos pela Constituição aos Estados e Municípios achando-se, porém, sujeitas ao pagamento de taxas remuneratórias”. (Acórdão de 4-10-44 - *Diário da Justiça*, de 6-2-45; *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, pág. 231).

Agravo de Petição n. 36.908 — Tribunal de Justiça de São Paulo. Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários da São Paulo Railway x *Municipalidade de São Paulo*. “A prescrição regulada pelo Decreto número . . . 20.910, de 6-1-32, abrange as dívidas passivas das autarquias. “As autarquias não estão isentas de impostos, mesmo os conferidos pela Constituição aos Estados e Municípios, achando-se, porém, sujeitas ao pagamento de taxas remun-

neratórias" (Acórdão de 4-10-44 - *Diário da Justiça*, de 6-2-45; *Revista de Direito Administrativo*, vol. 2, pág. 231).

Agravo de Petição n. 36.908 — Tribunal de Justiça de São Paulo. Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferrovários da São Paulo Railway x *Municipalidade de São Paulo.* "A prescrição regulada pelo Decreto n. 20.910, de 6-1-32, abrange as dívidas passivas das autarquias. "As autarquias não estão isentas do pagamento de taxas remuneratórias de serviços. "Interpretação do Decreto-lei n. 6.016, de 22 de novembro de 1943; idem do Decreto-lei n. 4.597, de 19 de agosto de 1942" (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, pág. 144).

Apelação Cível n. 3.448 — Tribunal de Justiça do Ceará — Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários x Municipalidade de Fortaleza. "Interpretação do Decreto-lei n. 54, de 1937; idem do Decreto-lei n. 6.016, de 1943" (Imposto predial e taxas de assistência social e de bombeiros) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 20, pág. 99).

Primeiro Conselho de Contribuintes — Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos x Recebedoria do Distrito Federal. "Considera-se autarquia o serviço estatal descentralizado, com personalidade de direito público, explicitamente reconhecida por lei". (Art. 99 da Tabela anexa à Lei do Sêlo) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, pág. 216).

Primeiro Conselho de Contribuintes — Administração dos Estádios Municipais (ADEM) x Recebedoria do Distrito Federal — "Sendo a Administração dos Estádios Municipais uma autarquia criada pela Prefeitura do Distrito Federal goza ela de isenção fiscal" (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 31, pág. 442).

Primeiro Conselho de Contribuintes. Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários x *Recebedoria do Distrito Federal.* "A isenção fiscal, concedida pelo art. 15, § 5.º, da Constituição abrange as autarquias federais, estaduais e municipais". (*Imposto do Sêlo*). (Re-

vista de Direito Administrativo, vol. 33, pág. 413).

Primeiro Conselho de Contribuintes. Tabelião do 5.º Ofício — *Recebedoria do Distrito Federal.* "A isenção fiscal concedida à União, aos Estados e Municípios abrange também as autarquias. "Interpretação do artigo 15, n. VI, e § 5.º, da Constituição". (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, pág. 414).

Ministério da Fazenda. Instituto de Previdência e Assistência Jerônimo Monteiro. "A imunidade tributária prevista na Constituição em favor dos Estados e Municípios alcança também as autarquias por êstes criadas". (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, pág. 434).

Primeiro Conselho de Contribuintes. Tabelião do 2.º Ofício de Notas — *Recebedoria do D. Federal.* "O Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciais como as demais autarquias federais, goza da isenção tributária de que usufrui a União". (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, pág. 435).

Primeiro Conselho de Contribuintes. Caixa Econômica em Minas Gerais — *Delegacia Fiscal.* "A imunidade tributária, de que goza a União, se estende às Caixas Econômicas Federais, quaisquer que sejam os atos jurídicos e seus instrumentos em que as mesmas tomem parte". (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, página 436).

Ministério da Fazenda. Instituto de Previdência e Assistência — Jerônimo Monteiro. "A imunidade tributária concedida pela Constituição à União, aos Estados e Municípios abrange as autarquias por êles criadas". "Interpretação do art. 15, § 5.º, da Constituição". (*Imposto do Sêlo*) (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 35, pág. 438).

6. Nessas condições, devem continuar pesando na solução da matéria:

a) a lição de Trotaabas: "*L'opposition des impôts réels et personnels peut s'entendre de différentes manières,*

mais celles-ci se ramènent pratiquement à deux conceptions types. La première conception, traditionnelle, antérieure à l'apparition de l'impôt général sur le revenu, rapporte la personnalité de l'impôt à l'idée d'aménagement intuitu personae: la formule impôt réel, au contraire, évoque l'idée d'assujettissement direct de la matière imposable, atteint en elle-même, in re abstraction faite de la personne du contribuable. A ce titre, on peut présenter l'impôt de succession comme un impôt personnel, puis qu'il varie en l'état de la situation de famille du défunt ou de l'héritier; au contraire, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est un impôt réel, puisqu'il est anonymement perçu sur les coupons. L'apparition et le développement international de l'impôt général, destiné à atteindre le contribuable d'après l'ensemble de ses revenus, a substitué à cette conception une conception nouvelle, que reconnaît, l'impôt personnel à son caractère unique, global, par opposition au caractère fragmentaire particulier, de l'impôt réel. A ce titre, l'impôt général est un impôt personnel, et tous nos impôts cédulaires sont des impôts réels. "C'est cette nouvelle conception que se trouve consacrée par la plus récente pratique du droit fiscal international. En effet, dans les conventions fiscales ratifiées en 1933 et 1934, on entend par impôts réels "les impôts directs qui sont établis sur les diverses catégories de revenus prises distinctement. (conv. France-Belgique du 16 mai 1931), et on entend par impôts personnels "Les impôts directs que sont perçus sur l'ensemble des revenus de chaque contribuable en égard à sa personne" (conv. France-Italie, 16 juin 1930)". (Précis de Science et Législation Financières, n. 212 — Dalloz, Quatrième, Édition — 1935);

b) os acórdãos do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes: "Não quer a Prudência Capitalização pagar o imposto de retenção na fonte sobre o lucro de capitalização de sua emissão e propriedade da "Caixa Beneficente Jerônimo Monteiro" argumentando que a con-

templada goza dos benefícios do Decreto-lei n. 8.016, de 1943, arts. 1.º e 2.º, das vantagens contidas no inciso V, do art. 31 da Constituição federal e também do art. 28, letras a, b e § 7.º do Decreto-lei n. 5.844, isto porque referida Caixa, da Reitoria Estadual do E. Santo, deve ser considerada uma autarquia. "Isto pôsto, e, Considerando que a hipótese não comporta o seu enquadramento no art. 28 do Decreto-lei n. 5.844, de 1943, mesmo porque não teria a recorrente condições legais para pleitear a isenção em nome de sua cliente; Considerando, por outro lado, que nos casos de sorteio com prêmios em dinheiro, o imposto é cobrado sem se levar em conta a pessoa beneficiária, mesmo que a incidência, venha, afinal, ter reflexo em quem, por lei, goza de imunidade fiscal; Acordam os membros do 1.º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso". (Acórdão n. 32.651, *Diário Oficial*, IV, 22-10-51).

"A Prudência Capitalização — Cia. Nacional para Favorecer a Economia, sediada em São Paulo, pede reconsideração do acórdão n. 32.651, pelo qual este Conselho, em sessão de 13 de julho de 1951, baixou a seguinte ementa:

"Sofre o desconto na fonte o lucro decorrente de sorteio em dinheiro, mesmo que o título sorteado pertença a entidade de direito público" indeferindo seu recurso n. 28.768.

"Trata-se de um título de Cr\$ com o qual foi contemplada uma entidade isenta de tributos federais — a Caixa Beneficente Jerônimo Monteiro.

"A interessada entende que, em face dessa ampla isenção, inexistente o respectivo imposto de fonte, cuja cobrança é pretendida nestes autos".

E' o relatório.

"Isto pôsto, e

"Considerando que em seu pedido nenhum argumento novo trouxe a impetrante, pelo que é de ser mantido e confirmado o fundamento constante do acórdão deste Órgão, ora em grau de reconsideração:

“Acordam os Membros do 1.º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de reconsideração”. (Acórdão n. 37.619 — *Diário Oficial*, Seção IV — 20-6-53);

c) como o parecer da culta Procuradoria Geral da Fazenda Pública: —

“Sem dúvida, o Decreto n. 21.499 concedeu imunidade fiscal ao Banco do Brasil, como favor de caráter nitidamente pessoal dada a natureza emprestada aos serviços do Banco.

“Ora, como bem sustentaram as instâncias administrativas, o imposto sobre juros de títulos ao portador tem caráter real e não pessoal. É uma classificação feita segundo o critério de incidência. (Veiga F.º, *Manual de Ciências das Finanças*, pág. 94; Dídimo da Veiga, *Ensaio de Ciência das Finanças*, pág. 199; Fasolis, *Scienza delle finanze e diritti finanziari*, 1933, págs. 239 e 241).

“Contesta-lhe aquêle caráter o memorial do Banco acentuando:

1.º) que não se pode destacar a renda, da pessoa do contribuinte;

2.º) que o imposto é que deflui da apreciação superficial da realidade tributária.

“Em regra, o imposto de renda é citado o tipo da tributação direta e pessoal. Essa natureza, porém, só poderá ser indiscutivelmente atribuída ao chamado imposto global ou complementar.

“Ocorre que todos os rendimentos provêm de alguma fonte, e daí a sua discriminação. Se, por exemplo, decorrem de rendas sobre o Estado ou de títulos de sociedade, poderá o Governo ou a sociedade reter o imposto, ao pagar os juros ou dividendos. Quando as rendas são interceptadas na fonte, dá-se o sistema do “*Stoppage at source* ou *stoppage à la source*”: “*Comme l'impôt, en majeure partie, n'est pas perçu directement sur le bénéficiaire du revenu, mais avance par celui qui paye le revenu, on l'appelle parfois impôt indirect sur le revenu, par opposition à impôt direct sur le revenu*” (Seligman, *L'impôt sur le revenu*, tradução francesa, pág. 39).

Essa é a lição de uma das maiores autoridades no assunto.

“De outro lado, o brilhante autor da lei francesa, Caillaux, mostrava que há duas espécies de imposto sobre a renda:

“O imposto real sobre as rendas representado pelas cédulas do *income tax* inglês e o imposto pessoal global sobre a renda. Esse último, talvez o tipo ideal do tributo, foi procurado adotar entre nós pela reforma Souza Reis; cedo, porém, está sendo abandonado, não só com o desenvolvimento do imposto cedular, como pela cobrança dêsse na fonte. Significa essa tendência o impugnado decreto-lei n. 1.168, de 1939.

“Ficam assim, respondidas as principais objeções do Banco, sob o aspecto financeiro.” (Processo n. 76.183-40) — *Pareceres* de 1940, pág. 417, Francisco Sá Filho);

d) e a decisão do Exmo. Senhor Ministro da Fazenda, aprovando parecer do Oficial administrativo desta D.I.R. — Hermes Dreux de Toledo:

“Estuda-se, portanto, um caso de rendas provenientes de títulos ao portador, a cujo respeito não existe cláusula legal lhes outorgando imunidade de imposto.

“Estas rendas definem-se, segundo a doutrina, como impessoais, porque no seu *substrato jurídico* há *carência do vínculo* que cria a relação fundamental e necessária entre elas e as pessoa do contribuinte ou seu possuidor, daí decorrendo a *impossibilidade material em identificá-las com o auferidor*, no exato momento de sua aquisição.

“A consciência de “pessoalidade” do gravame desaparece em casos tais, por estímulo de uma razão de ordem geral, qual a da distribuição congruente dos princípios de justiça tributária, sob a ação dos quais se dispõe, em igualdade de condições, a massa dos benefícios econômicos, sua circulação e sua aplicação.

“Os dois critérios principais em que se firma a generalidade legal do imposto — o pessoal e o real — deixam de se manifestar simultaneamente, quando

tais rendas estão compelidas à sua incidência, prevalecendo tão só o último dêles, o da gravação restrita à coisa, o que, dentro da técnica e métodos próprios ao sistema em que êle opera, se detém por meio de sua retenção na fonte que produz essas mesmas rendas.

“Desta maneira demonstrado o caráter das rendas impessoais abstrativo da figura do contribuinte ou possuidor do provento, como são as de que cuida o presente processo, lógico é concluir que elas respondem pelo tributo independentemente de se cogitar quem é o seu beneficiário e, menos ainda, de se reputá-lo agente em qualquer regime de exceção fiscal.” (Processo n. 3.418-44 — *Diário Oficial*, de 25 de outubro de 1944), máxime atendendo-se para o fato do Excelso Tribunal Federal de Recursos ter enveredado por caminho diametralmente oposto ao das decisões a que se reporta a Consultoria Geral da República.

“Impôsto do Sêlo do Papel: não isenção de referência às autarquias; o art. 15, § 5.º, da Constituição não abrange as autarquias, mas sòmente a União, os

Estados e Municípios.” (Agravado de petição, em mandado de segurança n. 2.385 *Diário da Justiça*, de 13 de setembro de 1955 — Apenso n.º 209, pág. 3.267).

7. A nova tese lançada viria derrogar o preceito do artigo 96, do Decreto n.º 36.773, de 13 de janeiro de 1955, pela faculdade outorgada a quem possuisse títulos ao portador de invocar fatôres de ordem pessoal, quando entendesse conveniente, geradores da substituição do critério de incidência, como, por exemplos, encargos de família, renda anual inferior a Cr\$ 50.000,00, etc.

8. Dar-se-ia, na prática, a transformação dos títulos ao portador em nominativos, no ato do primeiro pagamento de juros ou dividendos.

9. “A consideração do S. T. De Pleno acôrdo com o parecer”.

Na imunidade tributária concedida ao Instituto em causa, não se incluem os juros de títulos ao portador, que por suas características impessoais estão sujeitos ao desconto do impôsto na fonte, segundo o estabelecido no art. 96, inciso 1.º, do Regulamento expedido com o Decreto n. 36.773, do ano em curso.