

Concluindo, é pacífico que em matéria de isenções tributárias não se incluem as taxas de serviços diversos prestados pelo Estado, por se tratarem de contraprestações de serviços, e constituírem a remuneração paga pela prestação de serviços públicos de natureza obrigatória e, ainda, por serem verdadeiras taxas, possuindo fatos geradores que correspondem ao conceituado no artigo 77 do Código Tributário Nacional, não estando, em consequência, incluídas na imunidade prevista no art. 19, III, da Emenda Constitucional n.º 1 de 17 de outubro de 1969, podendo, portanto, ser exigidas do requerente.

É o que me parece, S.M.J.

Rio de Janeiro, 10 de agosto de 1971. — HELENA CARDOSO TEIXEIRA,
Procuradora do Estado.

IMUNIDADE. NÃO INCLUI O ICM E OUTROS IMPOSTOS. AÇÃO DECLARATÓRIA. COISA JULGADA- LIMITES.

A Fundação Rubem Berta pede ao Senhor Governador reconsiderar a decisão reformatória do acórdão do Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, reconheceu à requerente.

- a) não estar obrigada a emitir documentos e a escriturar livros fiscais;
- b) estar imune ao ICM a circulação de mercadorias por ela promovida neste Estado.

II. No parecer de fls. 191/211, no qual, ao lado do recurso do representante da Fazenda, se louvou o Senhor Governador para reformar a decisão do Conselho de Contribuintes, pude demonstrar que

- a) as pessoas imunes estão sujeitas à emissão de documentos fiscais e a escrituração fiscal, ex vi do disposto no § único do Art. 194 do Código Tributário Nacional;
- b) não existe coisa julgada imunizando a requerente ao ICM, mas apenas ao extinto IVC.
- c) a partir da Emenda Constitucional n.º 18/65, a imunidade, antes ampla, ficou restrita aos impostos sobre o “patrimônio, a renda ou serviços”, não sendo imposto sobre o “patrimônio, renda ou serviços” o ICM, integrante de outro grupo dos definidos no sistema tributário nacional — o dos impostos sobre a produção e a circulação;

d) a requerente, como qualquer instituição de assistência, social, está sujeita ao ICM como a vários outros impostos, e só não está sujeita aos Impostos Territorial e Predial, de Transmissão (impostos sobre o “patrimônio”), ao Imposto sobre a Renda e aos Impostos sobre Serviços (Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações e Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza);

e) a requerente pretende tratamento de que não gozam nem os entes políticos, detentores originários da imunidade, os quais estão sujeitos ao ICM, havendo expressa disposição legal a respeito, inteiramente constitucional;

f) a sujeição ao pagamento do ICM não inviabiliza as atividades ditas assistenciais da requerente, sobretudo por não ser cumulativo o tributo.

III. Constituem fundamentos do pedido de reconsideração

a) preliminarmente, ser “princípio de direito administrativo que a autoridade administrativa tem poder discricionário para reconsiderar seus atos, sempre que não fira direito adquirido individual”;

b) no mérito, haver o Supremo Tribunal Federal, no curso deste processo administrativo, reconhecido à requerente a qualidade de instituição de assistência social, em ação declaratória proposta contra o Estado do Rio Grande do Sul, e obrigar a todos, segundo doutrinadores que nomeia, e não apenas como obriga, as partes processualmente enlaçadas, a declaração feita naquela ação a que foi estranho o Estado da Guanabara.

IV. Estabelece o Decreto “E” 3.187, de 23 de setembro de 1969, aplicável subsidiariamente (§ único do Art. 1.º) ao processo administrativo fiscal (Decreto-lei 426, de 3 de julho de 1970), omissos nesse ponto:

“Art. 24. Admitir-se-á pedido de reconsideração de decisões proferidas pelo Governador do Estado em matéria de sua competência *originária*, desde que o requerente ofereça elementos novos, suscetíveis de justificar o reexame da questão.”

No caso, a decisão do Senhor Governador foi adotada em grau de recurso, isto é, em matéria não de sua competência originária, donde descaber o pedido de reconsideração.

V. As decisões que encerram a instância administrativa, como a de que se cogita, podem, entretanto, ser *revistas* desde que como dispõe o Art. 28 do mesmo Decreto “E” 3.187/69:

- a) tenha havido alteração da disciplina legal da matéria;
- b) motivo de força maior tenha impedido a produção anterior de prova, ou
- c) ocorra motivo relevante que justifique o reexame da matéria.

Admitindo-se o pedido como de revisão, pela aplicação dos princípios da economia processual e da fungibilidade dos recursos, verifiquemos se ocorre motivo relevante a justificar o reexame da matéria.

VI. Sustenta a requerente deva ser revista a decisão porque o Supremo Tribunal Federal, julgando ação *declaratória* em que *não foi parte o Estado da Guanabara*, declarou ser a requerente instituição de assistência social, declaração que, segundo alega, obrigaria o Estado da Guanabara, não só em virtude de opinamentos doutrinários como do Art. 6.º da Lei 3.193/57.

VII. Celso Agrícola Barbi, (*Ação Declaratória no Processo Civil Brasileiro*, 3.ª ed., Sugestões Literárias, pág. 153) assim resenha a posição da doutrina quanto ao alcance da coisa julgada na ação declaratória:

“Indiscutivelmente, a sentença declaratória faz coisa julgada; essa é a doutrina universal, única possível, pois o contrário importaria em retirar todo o valor ao instituto e reduzir esse tipo de sentença a simples parecer. No entanto, o juízo declaratório era tão pouco conhecido no Brasil algumas décadas passadas, que Guilherme Estelita em seu projeto achou conveniente declarar isto com todas as letras, o mesmo fazendo o projeto Costa Manso e a lei mineira. Como consequência desse princípio, a declaratória positiva que reconhecer ou negar a existência de uma relação jurídica, tornará esse direito indiscutível *entre as mesmas partes*; a declaratória negativa, afirmando ou negando a relação deduzida pelo autor, terá também o mesmo efeito entre as partes. Os limites subjetivos e objetivos da coisa julgada nessas sentenças *são os mesmos admitidos para as de outra natureza, afirmação essa não discutida pelos doutos.*”

E em seguida:

“Grande, porém, é a divergência entre os tratadistas *italianos* quanto ao efeito da declaração da *autenticidade* ou *falsidade* de *documentos* em relação a *terceiros*, e o assunto vem suscitando polêmica viva desde os códigos anteriores.”

Não há dúvida, a ação declaratória proposta pela requerente contra o Estado do Rio Grande do Sul não versou sobre autenticidade ou falsidade de documento.

Pontes de Miranda é sucinto:

“A ação declaratória somente produz coisa julgada: a coisa julgada é de eficácia só entre partes.” (Comentários ao CPC, 2.ª ed., pág. 116)

VIII. Sustenta também a requerente intocável administrativamente a coisa julgada pelo Supremo Tribunal Federal, por força do disposto no Art. 6.º da Lei 3.193, de 4.7.57, verbis:

“Art. 6.º O despacho que reconhecer a isenção fará coisa julgada; o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação.”

A invocação dessa lei, horrenda por sinal, (nela se acotovelam graves erros, um dos quais é utilizar a palavra isenção quando quer se referir a imunidade) é a mais aguda prova da solidão jurídica em que se encontrou a requerente depois da demonstração feita no parecer de fls. 191/211 da limitação da imunidade a determinados impostos, demonstração que até então sequer fora esboçada.

O texto trazido à luz pelo desespero da requerente considera coisa julgada o “despacho” do juiz que reconhecer a isenção (imunidade).

Mas onde o efeito *erga omnes*?

Muito ao contrário, o que se infere do todo da lei é que a sentença transitada em julgado somente obriga as partes:

“Art. 3.º Se a administração indeferir o pedido, é lícito ao ministro ou encarregado do culto religioso ou à direção do partido, assim como à instituição ou associação requerer ao juiz competente lhes

declare a isenção para o julgamento dos feitos em que *for parte a administração em causa.*

.....
"§ 3.º Terminada a fase de prova, as partes terão, em comum, o prazo de 48 horas para alegações, findo o qual os autos serão enviados ao juiz, que decidirá em 5 dias. Se for declarada a isenção, o juiz expedirá imediatamente o mandado *contra a administração interessada.*"

Curioso, a requerente procura conforto para a sua tese de oponibilidade *erga omnes* na Lei 3.193/57, quando a ação ao cabo da qual o Supremo Tribunal Federal proferiu o acórdão exigido pela requerente no processo anexo, não se fundamentou nessa lei, mas no processo comum da ação declaratória (rito ordinário), tanto que da decisão, pela improcedência, da primeira instância, o recurso interposto foi o de apelação (fls. 6 de apenso — relatório do acórdão) e não o agravo de instrumento, recurso expressamente previsto na mesma Lei 3.193/57 (Art. 4.º) como o único cabível.

IX. O que decidiu *principaliter* o Supremo Tribunal Federal?

Que a requerente é instituição de assistencial social.

Ora, no parecer aprovado pelo Senhor Governador, sublinhou-se que

"para se chegar à conclusão de que a recorrida está sujeita ao pagamento do ICM, desnecessário examinar a sua alegada natureza de instituição de assistência social" (fls. 210)

É verdade que o acórdão alude incidentemente ao ICM, mas em nenhum passo examina a tese do parecer de fls. 191/211, segundo a qual a expressão "patrimônio, renda ou serviços" tem significado e âmbito legalmente estabelecidos, não sendo imposto sobre patrimônio, renda ou serviço o ICM, integrante de outro grupo dos existentes no sistema tributário nacional — o dos impostos sobre a produção e a circulação, como esclarece Rubens Gomes de Souza no relatório da Comissão que elaborou o anteprojeto da Emenda Constitucional n.º 18, com fundamento na qual foi editado o Código Tributário Nacional, lei de natureza complementar, em vigor:

"Confrontada com esse quadro, a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A

primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A seguida premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional, em substituição ao critério, atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal. Procurou-se dar à primeira premissa uma expressão prática, enquadrando todos os impostos componentes do sistema tributário nacional em *quatro grupos*: o dos impostos sobre o *comércio exterior*; o dos impostos sobre o *patrimônio e a renda*; o dos impostos sobre a *produção e a circulação de bens*; e, finalmente, o dos impostos *especiais* que, por suas características técnicas ou pelo seu caráter extraordinário, transcendem os limites de cada um dos três primeiros grupos. Ainda para atuação da primeira premissa, suprimiu-se o campo residual que hoje recolhe todos os impostos inominados, de quaisquer naturezas, mas que não teria razão de ser num sistema que, com o proposto, procura conter, nos quatro grupos que acabam de ser indicados, toda a matéria econômica suscetível de tributação." (Fundação Getúlio Vargas — Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda — Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto), pág. 6).

O ICM não pertence nem ao segundo nem ao quarto grupo (os impostos especiais, onde se incluem os impostos sobre serviços), mas ao terceiro, dele cuidando o CTN no capítulo III sob a epígrafe de

Impostos sobre a Produção e a Circulação

Não fosse a intenção do legislador e da lei limitar a imunidade a determinados impostos, naturalmente rejeitariam as expressões com sentido técnico utilizadas (patrimônio, renda, serviços) para consagrar a eliminação na locução "quaisquer impostos", inteiramente estreme de dúvidas.

E então poderiam as instituições de assistência social participar do comércio exterior, instalar indústrias de pequeno, médio ou grande porte, realizar operações financeiras sem estarem obrigadas a pagar o imposto sobre a importação, o imposto sobre a exportação, o IPI, o imposto sobre operações financeiras etc...

X. O acórdão do Supremo Tribunal Federal não contém um argumento sequer infirmatório das conclusões do parecer de fls. 191/211, cujas singelas razões aqui complementadas, sobre a limitação da imunidade, atestam a constitucionalidade do § 3.º do Art. 6.º do Decreto-lei nacional 406/68, o qual considera contribuintes também do ICM

“III. os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que para esse fim adquirirem ou produzirem.”

Não é possível conceber que uma instituição de assistência social, cuja imunidade existe porque existe a imunidade dos entes políticos, desfrute de situação mais favorável do que os titulares originários dessa imunidade.

Opino pelo indeferimento do pedido.

Rio de Janeiro, 5 novembro 1973. — ABDO JORGE COURI RAAD, Procurador do Estado.

ISENÇÃO DO ISS — EMPRESA PÚBLICA INSTITUÍDA PELO ESTADO PARA EXPLORAR SERVIÇO PÚBLICO ESSENCIAL É DELEGATÁRIA E NÃO CONCESSIONÁRIA — DENEGAÇÃO DO FAVOR FISCAL À ESAG

1. Pretende a Empresa de Saneamento da Guanabara — ESAG — isenção do ISS incidente sobre a execução de obras hidráulicas ou de construção civil que contrata com terceiros, mediante interpretação extensiva do art. 11 do Decreto-lei n.º 406/68.
2. Argumenta com a sua condição de empresa pública, à qual foram transferidos os encargos do DES da SURSAN, *ex-vi* da Lei Estadual número 2.097/72, salientando que os empreiteiros que atualmente lhe prestam serviços gozavam do benefício fiscal quando contratavam com a extinta autarquia.

3. Manifestou-se favoravelmente o Departamento do Imposto sobre Serviços, em substancioso parecer que mereceu integral acolhida do ilustre Secretário de Finanças. Subindo a matéria ao exame final do Exmo. Senhor Governador, foi solicitado o pronunciamento desta Procuradoria.

4. O questionado Decreto-lei n.º 406/68 preceitua *expressis verbis*:

“Art. 11 — Fica isenta do imposto a execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, assim como as respectivas subempreitadas”

5. Estabelece, assim, hipótese de dispensa simultaneamente *subjetiva* e *objetiva*. Subjetiva porquanto só beneficia indiretamente as pessoas jurídicas expressamente mencionadas, a saber: a) os entes políticos; b) as respectivas autarquias; c) as empresas concessionárias de serviços públicos. E objetiva, porque limitada essa dispensa exclusivamente ao que disser respeito a obras hidráulicas ou de construção civil.

6. Qualquer interpretação — analógica ou teleológica — que pretendesse dar maior elastério ao citado dispositivo esbarraria em vedação legal, precisamente no Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 111 — Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

.....

II — outorga de isenção;”

7. Não colhe frutos, sequer, o argumento de que a exclusão das empresas públicas e das sociedades de economia mista dentre os beneficiários se deveria a um lapso incompreensível ou a um descuido do legislador. Não só o Decreto-lei n.º 200, de 25.2.67, que lhes definiu a composição e personalidade jurídica, essencialmente mantidas pelo Decreto-lei n.º 900/69, é anterior ao Decreto-lei n.º 406, de 21.12.68, como a omissão, por muitos criticada, se compatibiliza com os textos da Lei Maior vigente.

8. De feito, se o Estado por vezes se utiliza das empresas públicas e sociedades de economia mista para descentralizar serviços essenciais, que executa ou explora sob regime de monopólio, frequentemente delas se so-