

Parecer n.º 14.791 - AGE

O Excelentíssimo Senhor Governador do Estado exarou no Parecer n.º 14.791, do Advogado-Geral do Estado, o seguinte despacho: "Aprovo. Publique-se. Em 28/8/2007".

Excelentíssimo Senhor Governador do Estado,
Adoto para os fins do art. 7º da Lei complementar n.º 75, de 13 de janeiro de 2004, o anexo PARECER n.º 14.791/AGE, de 25 de maio de 2007, da lavra do Procurador do Estado Marcelo Aguiar Machado e submeto-o à elevada consideração de Vossa Excelência para os efeitos do inc. I, do art. 7º da referida Lei Complementar.
Belo Horizonte, 28 de agosto de 2007.

JOSÉ BONIFÁCIO BORGES DE ANDRADA
Advogado-Geral do Estado

Referência: Parecer 34/06

Procedência: ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO

Interessada: UNIÃO FEDERAL (Comando da Aeronáutica)

Número: 14.791

Data: 25 de maio de 2007

Ementa:

ANÁLISE DOS LIMITES DA IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL RECÍPROCA, FRENTE AO DISPOSTO NA ALÍNEA "A" DO INCISO VI DO ARTIGO 150 E NA ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO PARÁGRAFO 2º DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, PARA FINS DE CONTROLE DE LEGALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO PTA 02.000.211.748.70

PARECER N.º 34/06

Consultante: Advogado-Geral Adjunto do Estado de Minas Gerais

Assunto: Análise dos limites da imunidade intergovernamental recíproca, frente ao disposto na alínea "a" do inciso VI do artigo 150 e na alínea "a" do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, para fins de controle de legalidade do crédito tributário relativo ao PTA 02.000.211.748.70.

I - HISTÓRICO DO CASO

Trata-se de Processo Tributário Administrativo, de número 02.000.211.748.70, no qual figura como autuado o Comando da Aeronáutica, e que tem por objeto a cobrança de ICMS em razão da importação de uma série de componentes para manutenção de aeronaves da União.

Intimado o órgão autuado, este deixou transcorrer o prazo de recurso administrativo para o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, tendo sido o processo encaminhado à Advocacia-Geral do Estado para as providências legais.

O Ministério da Defesa, porém, remeteu ofício ao Procurador Chefe da 2ª Procuradoria de Dívida Ativa, no qual solicita "a desconsideração da cobrança de

ICMS no Auto de infração nº 02.000.211.748.70", tendo afirmado que (a) vários Estados da federação já reconheceram a imunidade dessas operações, como, por exemplo, Rio de Janeiro, Distrito Federal, Amazonas, Rio Grande do Norte, São Paulo e Roraima; que (b) "a imensa maioria dos bens importados por este Depósito constituem itens e peças de reposição que posteriormente serão integrados às aeronaves e aos armamentos que, por suas vezes, são bens públicos patrimoniados à União"; e que (c), em geral, as importações são feitas pelo Estado do Rio de Janeiro, sendo que a importação ocorrida no Estado de Minas Gerais deu-se por necessidade operacional do órgão.

Junta, ao ofício, parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, ambos considerando importações similares à em causa imunes de ICMS.

O Procurador Chefe da 2ª Procuradoria de Dívida Ativa, frente a essa provocação, elaborou memorando, n. 029/2006/2a. PDA, dirigido ao consulente, no qual entende estar caracterizada a imunidade intergovernamental recíproca, inexistindo capacidade contributiva por parte de um ente federado.

Diante disso, foi solicitado parecer sobre o caso, tendo sido distribuído o expediente a este Procurador em 05 de dezembro de 2006.

II - DA ANÁLISE DA QUESTÃO

Em primeiro lugar, mesmo que imunidade não exista, o sujeito passivo da autuação não pode ser o Ministério da Defesa ou o Comando da Aeronáutica, órgãos que são da União Federal, esta sim dotada de personalidade jurídica de direito público interno (inciso I do art. 41 do Código Civil). Assim, por força do elemento sistemático, essa é a interpretação que deve ser dada ao disposto no inciso VII do art. 14 da Lei estadual 6.763, de 26 de dezembro de 1975, afastando-se, com isso, a interpretação meramente literal desse dispositivo. Destarte, no mínimo, devem ser efetuadas as retificações relativas ao autuado, que é, no caso, a União Federal, com as providências daí decorrentes.

No mérito, a análise da questão envolve a interpretação a ser dada, diante do fato concreto ocorrido, ao disposto na alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição. Para tanto, é importante notar que as imunidades são estipuladas pela Constituição com o objetivo de que sejam protegidos determinados valores fundamentais e que poderiam ser atingidos caso a tributação se desse. Assim, a interpretação das hipóteses de imunidades, ao contrário do que ocorre na isenção (inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional), deve se dar tendo em vista o objetivo visado pela sua instituição, de forma a que a proteção pretendida seja de fato alcançada.

Por isso mesmo, conforme ressaltou o Ministro Sepúlveda Pertence no Recurso Extraordinário 237.718 (Pleno, DJ 06.09.2001), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mostra-se "decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar".

Com razão, nos termos do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no Recurso

Extraordinário 174.476 (DJ 12.12.97), "as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva", entendimento este que vem sendo reiterado naquela Colenda Corte Superior.

No caso específico da alínea "a" do inciso VI artigo do art. 150 da Constituição, como ensina Aliomar Baleeiro, "a sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, ed. Forense, 7a ed, 1997, p.234).

Essa imunidade, portanto, pretende preservar a estrutura federativa do Estado brasileiro, de forma a impedir que um ente federativo venha, através da instituição de imposto, a embaraçar o exercício da autonomia de outro, afetando, com isso, a sua livre atuação na prestação de serviços públicos e na formulação ou implementação de políticas públicas.

Cabe, aqui, portanto, partindo-se dessas premissas, estabelecer a extensão da imunidade intergovernamental recíproca, que, segundo os termos utilizados pela Constituição Federal, impede a instituição de imposto sobre "patrimônio, renda ou serviços, um dos outros".

Para alguns, a Constituição teria adotado aí a classificação do Código Tributário Nacional, que, no seu Título III, distribuí os impostos ordinários em três grandes grupos: impostos sobre o comércio exterior (imposto de importação e exportação), imposto sobre o patrimônio e renda (ITR, IPTU, IPVA, ITBI e imposto de renda) e imposto sobre a produção e circulação (IPI, ICMS, IOF e ISS).

Não nos parece que assim o seja.

Primeiro, pois essa interpretação despreza a concepção moderna de Constituição, enquanto peça inaugural do sistema jurídico, pretendendo efetuar a sua interpretação de forma retrospectiva, segundo o conteúdo de uma norma infraconstitucional pertencente ao sistema constitucional substituído.

Além dessa impropriedade, seria transplantar para a Constituição uma classificação criticada, com justiça, pela doutrina, por suas imperfeições e por sua falta de compatibilidade com as premissas lançadas pela atual Constituição. Nesse sentido, Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 10a. ed, p.92), após afirmar que "essa classificação precisaria ser revista em face do atual sistema tributário constitucional, além de merecer reexame de suas próprias premissas", arremata:

"Os impostos de transmissão de imóveis são usualmente classificados como impostos sobre o patrimônio, enquanto os de transmissão de bens móveis são geralmente batizados como impostos de circulação. Não há lógica nessa distinção. Num caso, trata-se de patrimônio imóvel; no outro, o patrimônio é móvel; em ambos, porém, há patrimônio (que circula) ou circulação (de bens patrimoniais)."

Além do mais, essa distinção acabaria por permitir o que, por último, se quer evitar com a instituição da imunidade intergovernamental recíproca, afastando-se, assim, da

interpretação teleológica que, como se viu, deve nortear a correta compreensão do sentido e da extensão das imunidades.

O Supremo Tribunal Federal analisou essa questão quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 195.123 (DJ 26.04.96), interposto pela União em face de decisão monocrática que negara seguimento ao seu recurso extraordinário, no qual a recorrente defendia que a imunidade recíproca não atingiria o IOF, por não ser o IOF, na classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, um imposto incidente sobre "patrimônio, renda ou serviços".

O Ministro Marco Aurélio, na qualidade de Relator, afastou o argumento da União, por considerar que "a alínea "a" do inciso VI do artigo 150 veda, de forma linear, a instituição recíproca de tributos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe a interpretação literal do preceito, colocando em plano secundário a teleológica. A referência a patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, contida na alínea em comento, tem alcance de afastar a cobrança de todo e qualquer imposto. O Diploma Maior não distingue, não sendo dado ao intérprete fazê-lo".

Adotando o voto do Relator, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, referendou a decisão monocrática, que entendera que "descabe o enfoque restritivo empolgado pela União", já que a "imunidade prevista no preceito constitucional - que serviu de base ao Colegiado para assim decidir e é também articulado pela Recorrente como infringido - encerra a imunidade recíproca quanto a impostos, sem jungi-la a este ou aquele tributo, ou especificar este ou aquele fato gerador."

Não foi localizada nenhuma outra decisão, mais recente, sobre essa distinção no caso de imunidade intergovernamental recíproca. A questão, porém, foi novamente analisada pelo Supremo Tribunal Federal quando da interpretação de expressão idêntica ("patrimônio, renda ou serviços"), contida na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição.

No Recurso extraordinário 203.755-9 (DJ 08.11.96), julgado pela Segunda Turma, novamente foi rejeitada a tese restritiva, tendo o Relator, Ministro Carlos Velloso, assim se manifestado:

"A questão a saber é se a imunidade em apreço - idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, "a" - abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda - CTN, Título III, Capítulo III - impostos sobre o patrimônio e a renda; art. 29 - ITR, art. 32, IPTU, art. 35, Imposto s/a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, art. 43, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o imposto sobre serviços; CTN, arts. 68 a 73.

Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre a produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts. 46 e segs.), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição.

A objeção, entretanto, não é procedente.

É que tudo se resume no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tributária tem aplicação, às inteiras."

Esse voto foi acatado à unanimidade pela Turma e reafirmado no Recurso Extraordinário 193.969-9 (DJ 06.12.96), também julgado pela Segunda Turma e com o mesmo Relator. As ementas desses julgados ilustram bem o entendimento empossado pelos julgadores:

"EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c".
I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.
II. - Precedentes do STF.
III. - R.E. não conhecido."

Essa questão voltou a ser enfrentada, agora pelo PLENO do Supremo Tribunal Federal, no Embargo de Divergência no Recurso Extraordinário 210.251-2 (DJ 28.11.2003), tendo em vista a existência de divergência entre as Turmas a respeito da configuração, ou não, de imunidade relativa ao ICMS nas vendas de mercadorias por entidades assistenciais.

O Ministro Gilmar Mendes, relator para o acórdão (art. 38, II, do RISTF), abriu divergência com o voto da Ministra Ellen Gracie, por entender que, "antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, c, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim", tendo enfatizado que, "em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que "não há invocar, para fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade" (RE 203.755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186.175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim)."

Nesses termos, por maioria, o PLENO do Supremo Tribunal Federal acolheu o entendimento da Segunda Turma, de que, a despeito da expressão "patrimônio, renda ou serviços" contida na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição, deve essa imunidade também abranger o ICMS.

É importante observar que o argumento utilizado pela tese vencida não se baseava

em uma constitucionalização da classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, mas sim no fato de ser o ICMS um imposto indireto, natureza essa que não foi negada pelos votos vencedores.

Com razão, como regra geral, há, na tributação pelo ICMS, uma cisão entre o contribuinte de direito, que paga o imposto e figura na relação jurídico-tributária, e o contribuinte de fato, que assume o encargo financeiro do imposto, pois o montante deste está embutido no preço pago pela mercadoria. Esse fenômeno financeiro, mas com repercussões jurídicas importantes, é que levou a uma celeuma muito grande, tanto na jurisprudência como na doutrina, a respeito da existência, ou não, de imunidade também em relação ao ICMS e quanto aos limites dessa imunidade.

No caso, porém, de exercício da competência prevista na alínea "a" do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, essas discussões não possuem qualquer pertinência, pois, quando o importador também figura como consumidor final do bem importado, de forma excepcionalmente, esse será, ao mesmo tempo, contribuinte de direito e de fato do ICMS decorrente da importação.

Ou seja, no presente caso, a União Federal, caso não existisse imunidade, seria, ao mesmo tempo, contribuinte de fato e de direito do imposto. Não há como se negar, portanto, que, no ICMS incidente na importação, há repercussão sobre o patrimônio do ente federativo importador, seja porque o bem importado a este será incorporado e dele fará parte, seja porque o ônus financeiro desse imposto será arcado pelo próprio ente federativo importador, não podendo ser repassado a terceiros.

Ressalte-se, por fim, que, no julgamento do Embargo de Divergência no Recurso Extraordinário 186.175-4 (17-11-2006 PP-00048), o PLENO do Supremo Tribunal Federal, composto por todos os Ministros integrantes de sua atual composição, reafirmou o entendimento dado ao Embargo de Divergência no Recurso Extraordinário 210.251-2 (DJ 28.11.2003). O único voto vencido foi o do Ministro Carlos Britto, tendo a maioria reiterado "entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição".

Destarte, entendo configurada, no caso em apreço, a imunidade intergovernamental recíproca.

Lado outro, reconheço que a existência dessa imunidade acarreta efeito danoso para os comerciantes e produtores localizados no Brasil, haja vista que o bem ou a mercadoria importada por um ente federado não seria onerada pelo ICMS, enquanto que qualquer produto adquirido dentro do território brasileiro seria onerado pelo ICMS, que é cobrado do fornecedor, comerciante ou produtor, e repassado ao comprador por meio da composição do preço da mercadoria.

Essa distinção, porém, decorre da diferença existente entre a tributação do ICMS nas operações internas (art. 155, II, da Constituição) e na importação (alínea "a" do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal), que possuem não só regras de competência autônomas, como um regime constitucional distinto e próprio, conforme assentado, com propriedade, pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 206.069.

Assim, esse efeito danoso, por si só, não possui força jurídica suficiente para afastar as conclusões acima, sendo que os efeitos colaterais da imunidade intergovernamental recíproca constitucionalmente concedida devem ser neutralizados por uma atitude consciente dos entes da federação, quando da aquisição de bens, em prol dos produtores e fornecedores situados no Brasil, e com a utilização de mecanismos de correção, como o previsto no parágrafo quarto do artigo 42 da Lei 8.666/93.

Mesmo porque, como consignado no ofício do Ministério da Defesa, vários são os Estados que já reconheceram essa imunidade. Assim, o seu não reconhecimento pelo ESTADO DE MINAS GERAIS apenas tornaria mais onerosa a implantação de políticas públicas e a prestação de serviços públicos aos cidadãos mineiros, pois se estaria aqui, e não nesses outros Estados, onerando as importações necessárias a essas atividades estatais.

Entendo, por tudo isso, que, por força do disposto na alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, a importação feita por ente federativo está amparada pela imunidade intergovernamental recíproca, o que afasta o exercício da competência prevista na alínea "a" do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 33/01.

Isso acaba por comprometer a integridade do crédito tributário relativo ao PTA 02.000.211.748.70, o que impede a sua inscrição em dívida ativa, haja vista que o crédito tributário ali constituído não encontra amparo na Constituição, devendo-se aplicar, aqui, o disposto no artigo 227 da Lei estadual 6763, de 26 de dezembro de 1975, na redação dada pela Lei 14.699/03.

Esse mesmo procedimento, por força do princípio da isonomia e da eficiência, deve, caso acatado, ser estendido às demais autuações de entes federativos, inclusive às autuações das entidades da administração indireta que preenchem os requisitos do parágrafo segundo do artigo 150 da Constituição.

Caso não seja acatado o presente parecer, entendo que deve ser o processo tributário administrativo chamado à ordem, com a retificação do sujeito passivo da relação tributária, que é a União e não o Comando da Aeronáutica, a despeito da redação equivocada do inciso VII do art. 14 da Lei estadual 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

III - CONCLUSÃO

Com essas considerações, concluímos:

- 1) que, por força do disposto na alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, está amparada pela imunidade intergovernamental recíproca a importação feita por ente federativo, o que afasta o exercício da competência prevista no inciso VI artigo 150 e na alínea "a" (EC 33/01) do inciso IX do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal;
- 2) que isso acaba por comprometer a integridade do crédito tributário relativo ao PTA

02.000.211.748.70, o que impede a sua inscrição em dívida ativa, haja vista que o crédito tributário ali constituído não encontra amparo na Constituição, devendo-se aplicar o disposto no artigo 227 da Lei estadual 6763, de 26 de dezembro de 1975, na redação dada pela Lei 14.699/03;

3) e que esse mesmo procedimento, por força do princípio da isonomia e da eficiência, deve, caso acatado, ser estendido às demais autuações de entes federativos, inclusive às autuações das entidades da administração indireta que preenchem os requisitos do parágrafo segundo do artigo 150 da Constituição.

Esse o parecer, que submete à consideração superior.

Belo Horizonte, 15 de dezembro de 2006.

Marcelo Aguiar Machado
Procurador do Estado (Consultor)
OAB/MG 70.918 - MASP 613.170-0
Em 20/4/07. Aprovo o parecer supra.
Roberto Portes Ribeiro de Oliveira
Subadvogado-Geral do Contencioso
OAB/MG 51.255 - MASP 348.656-0
Aprovo. Em 25/5/2007.
José Bonifácio Borges de Andrada
Advogado-Geral do Estado