

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANA CAROLINA GONÇALVES BARBOZA

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA
SOCIAL DO TERCEIRO SETOR À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

**BRASÍLIA
JULHO, 2021**

ANA CAROLINA GONÇALVES BARBOZA

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA
SOCIAL DO TERCEIRO SETOR À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – EDAP/IDP.

Orientador: Celso de Barros Correia Neto

BRASÍLIA
JULHO, 2021

ANA CAROLINA GONÇALVES BARBOZA

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA
SOCIAL DO TERCEIRO SETOR À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Escola de Direito e Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – EDAP/IDP.

Brasília-DF, julho de 2021.

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto
Professor Orientador

Profa. Dra. Hadassah Santana
Membro da Banca Examinadora

Profa. Ma. Onízia de Miranda Aguiar Pignataro
Membro da Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus. Por tudo! De modo especial, registro a minha imensa e eterna gratidão pela minha vocação, que é o meu sustento e minha alegria. Certamente, saber-me filha de Deus é o meu combustível para buscar “converter a prosa diária em decassílabos, em verso heroico”.

Aos meus pais, minha mais profunda e sincera admiração. Pai, você sempre será o meu maior – e melhor! – exemplo profissional. Certamente, levarei para a vida tudo o que aprendi com você sobre integridade e senso de justiça. Tenho muito orgulho de ser sua filha e sinto-me privilegiada por poder contar com você. Nunca vou ter vergonha de dizer que por trás das minhas decisões está o seu conselho, sempre certo!

Mãe, você torna a vida mais bela e colorida. Você me inspira com sua generosidade e alegria. Sou grata por ter você ao meu lado, com sua torcida fiel e seu otimismo contagiante. Para mim, é um descanso poder contar com suas orações. Obrigada por fazer de tudo para tornar a minha vida mais amável.

José Eduardo, a sua coragem e persistência são motivos de grande orgulho para a nossa família. Admiro muito a sua determinação! O seu exemplo foi essencial para que eu viesse a tomar decisões importantes no final da graduação. Serei sempre grata!

Lucas Lôbo, insuficientes são as palavras para te agradecer pelo companheirismo, carinho e cuidado. Ter você do meu lado nessa reta final do curso foi um grande presente! Obrigada por sonhar comigo! Espero celebrar muitas conquistas ao seu lado.

Dra. Emmanuela Saboya e Dr. Celestino Chupel, com vocês eu aprendi a encarar os desafios. Trabalhar com vocês foi um grande privilégio, levarei para a vida todas as lições que vocês me deram. Agradeço por todos os conselhos e, em especial, por me mostrarem, na prática, que os problemas existem para serem resolvidos e não para nos envolvermos com o coração.

Andrea Hoffmann e Thaís Strozzi, serei eternamente grata pela oportunidade que vocês estão me dando. Vocês alargaram o meu horizonte. Como é bom estar ao lado de exímias

profissionais como vocês. Obrigada pela confiança no meu trabalho e pelo incentivo diário. Quero voar com vocês!

Professor Celso, não tenho palavras para te agradecer. Você abraçou o meu projeto e me mostrou o caminho que deveria percorrer para colocá-lo em prática. Admiro muito o seu profissionalismo e a sua dedicação. Obrigada por me ajudar a cumprir essa etapa tão importante da minha vida! Levarei comigo o seu exemplo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 A IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	9
1.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E ALCANCE	9
1.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	10
1.3 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA.....	13
1.4 CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO.....	15
2 COMO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DECIDE?	16
2.1 PRIMEIROS PRECEDENTES CORRELATOS.....	16
2.1.1 Casos relevantes	17
2.1.2 Aliomar Baleeiro X Bilac Pinto	20
2.2 OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 210.251	22
2.2.1 A Controvérsia Jurisprudencial	22
2.2.2 O Caso	23
2.2.3 Retorno a Baleeiro?	25
2.3 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872.....	26
2.3.1 O Caso	26
2.3.2 A Importância do Julgado	28
2.4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 630.790.....	29
2.4.1 O Caso	29
2.4.2 Parecer nº 6786 do Ministério Público	30
2.4.3 Perspectivas para o julgado	31
3 ANÁLISE CRÍTICA DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL	32
REFERÊNCIAS	34

INTRODUÇÃO

O Terceiro Setor¹ é visto como um grande aliado do Estado para o fornecimento de serviços essencialmente públicos². O constituinte originário, sabendo disso, prevê a imunidade tributária a essas entidades de assistência social e não é de hoje a disposição constitucional contemplando tal exação. Pelo contrário, há muito, o ordenamento jurídico brasileiro conta com a benesse constitucional que busca fomentar as atividades desenvolvidas por instituições assistenciais.

As imunidades tributárias podem vir a ser temas sensíveis, considerando que limitam o poder de tributar das pessoas políticas. Disso advém a ideia de que os usufruidores do beneplácito constitucional estão sempre – ou quase sempre – em guerra com o ente tributante: de um lado, deseja-se tributar; de outro, há o pleito pelo reconhecimento da imunidade.

Tal benesse, com amparo na Constituição Federal, é destinada aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços. Ocorre que, na prática, os casos ganham complexidade quando se têm impostos que, se de um lado, são juridicamente atribuídos a uma pessoa (contribuinte de direito ou *de jure*), de outro, seu encargo econômico atinge pessoa diversa (contribuinte de fato ou *de facto*); são os chamados impostos indiretos. Esses impostos são assim conhecidos por viabilizar a transferência da incidência econômica para um terceiro de fora da relação jurídico-tributária.

Assim, o contribuinte de direito – ou seja, quem foi escolhido pelo ordenamento para pagar o imposto – tem a possibilidade de repassar o ônus tributário para outra pessoa, que vem a ser o contribuinte de fato. São esses casos que interessam para o presente trabalho, ou seja, pretende-se analisar como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal interpreta a essa imunidade tributária quando as entidades do Terceiro Setor fazem o papel de contribuintes de fato.

Essa resposta não é simples, tendo em vista ser necessário observar qual a figura assumida pela instituição de assistência social, no caso concreto. A discussão do tema é antiga

¹ No presente trabalho, utilizar-se-á a expressão “Terceiro Setor” para as entidades previstas nos arts. 150, VI, “c” e §4º, e 195, §7º, da Constituição Federal.

² PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron Secundino. **A democracia e terceiro setor na atualidade: histórico e reflexos atuais**. Natal: Revista Direito e Liberdade, v. 19, n. 1, p. 131-157, jan./abr. 2017. Quadrimestral, p. 146.

na Suprema Corte brasileira e se observa que ambos os lados têm resistência em se conformar, seja com a tributação seja com a exoneração.

Inclusive, Regina Helena Costa afirma que “a polêmica em torno do alcance da imunidade recíproca das pessoas políticas em relação aos impostos indiretos é a maior já enfrentada pelo Excelso Pretório”³. Assim, recorrentemente, a Corte é instada a se manifestar sobre a temática aqui em análise. Então, qual a resposta que tem dado o Supremo Tribunal Federal: o Terceiro Setor faz jus à imunidade tributária quando figura como contribuinte *de facto* dos impostos indiretos?

Urge perceber que as entidades do Terceiro Setor podem figurar, no caso concreto, em diversas posições e os próprios julgados analisados no presente trabalho irão ilustrar isso. Ora a instituição estará como contribuinte de fato, ora como contribuinte de direito e, em outros casos, essas duas figuras recaem sobre a mesma pessoa. É interessante, nesse sentido, analisar as decisões da Corte sob os diferentes aspectos, pois isso permitirá compreender os argumentos utilizados, seja para defender, seja para rechaçar a imunidade tributária no caso concreto.

A oscilação jurisprudencial e a quantidade de vezes que o STF teve de debater sobre a tributação do Terceiro Setor, figurando como contribuinte de fato ou de direito, demonstram um pouco a complexidade do tema. A atualidade da questão é, também, evidente, pois existe decisão recente do Plenário, em caso de repercussão geral reconhecida⁴, sobre a temática.

Soma-se a isso estar ainda pendente de julgamento caso em que também se decidiu pela existência de repercussão geral, envolvendo a imunidade tributária das instituições assistenciais e os impostos indiretos. Há, portanto, pertinência para se analisar tal problemática, que, além de atual, é relevante para a sociedade.

À vista disso, o objetivo do presente trabalho é analisar a jurisprudência do STF para responder ao seguinte questionamento: como o Supremo Tribunal Federal entende a imunidade

³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 239.

⁴ Instrumento processual que possibilita ao Supremo Tribunal Federal selecionar os Recursos Extraordinários que serão analisados, de acordo com os critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados ao STF, uma vez que, constatada a existência de repercussão geral, a Corte analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos.” (Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/glossario/>>. Acesso: jun. 2021.

tributária prevista para as entidades do Terceiro Setor quando figuram na posição de contribuintes de fato?

1 A IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

1.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E ALCANCE

A imunidade tributária em estudo apareceu pela primeira vez de forma positivada no ordenamento jurídico brasileiro na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, no artigo 31, inciso V, alínea “b”, com a seguinte redação:

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
[...]
V - lançar impostos sobre: [...]
b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1964, bem como a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, continuaram a prever a imunidade tributária em face das entidades de assistência social, nos artigos 20, inciso III, alínea “c”, e 19, inciso III, alínea “c”, respectivamente:

Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
III – criar imposto sobre: [...]
c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

Artigo 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
III – instituir impôsto sôbre: [...]
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei;

Percebe-se, portanto, que, a partir da CF de 1964, a redação do texto constitucional é semelhante à que temos hoje no artigo 150, inciso VI, alínea “c” e §4º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI – instituir impostos sobre: [...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Essa primeira explanação das normas constitucionais que previram e preveem a imunidade tributária de interesse do presente trabalho é importante tendo em vista que se passará, no capítulo seguinte, à apreciação jurisprudencial do tema. Observar-se-á que alguns julgados terão como escopo a análise de textos constitucionais passados.

O exame de acórdãos que têm como base dispositivos de Constituições anteriores será fundamental para o entendimento da evolução da jurisprudência acerca do tema, considerando-se que, muitas das vezes, o que é debatido pela Suprema Corte é a extensão do conceito de patrimônio, renda e serviços, termos que se encontram também no texto constitucional vigente.

Antes, porém, de passar para a exploração do tema no âmbito jurisprudencial da Cúpula do Poder Judiciário, é preciso elucidar os termos que compõem o tema do estudo aqui realizado, tais como imunidade tributária, impostos diretos e indiretos e contribuinte de fato e de direito.

1.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Impende trazer à baila o conceito do instituto em comento. Em nota realizada por Misabel Derzi, no clássico livro sobre imunidades “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” de Aliomar Baleeiro, a autora define imunidade como

regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário.⁵

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro. Forense, 1997, p. 228.

Portanto, para a autora, assim como para grande parte dos doutrinadores que seguem o entendimento de Baleeiro, a imunidade é uma norma prevista na Constituição que excetua e delimita a competência e, por isso, é considerada uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Contra a definição acima exposta, Paulo de Barros Carvalho acredita que as imunidades não excluem nem suprimem competências tributárias⁶, mas são uma

classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a competência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁷

Com esse conceito, Paulo de Barros Carvalho demonstra uma visão particular em relação ao instituto e, em sua obra, tece críticas em relação às definições mais utilizadas para esclarecer o que vem a ser imunidade⁸. Da definição, acima exposta, depreende-se que as imunidades tributárias estão vinculadas a comando constitucional expresso.

Diferentemente do que leciona Baleeiro, as imunidades tributárias, para Paulo de Barros Carvalho, são unicamente as consagradas de forma categórica na Carta da República. Para o primeiro autor, por outro lado, há certas imunidades que são dedutíveis de forma lógica dos princípios que fundamentam a República Federativa do Brasil e, por isso, não necessariamente estarão elencadas taxativamente na Constituição⁹.

Ainda comparando os dois conceitos aqui expostos, infere-se que, para o segundo autor em comento, a norma constitucional de imunidade tem o condão de delimitar a atuação do Poder Legislativo no que diz respeito a elaboração de normas instituidoras de tributos, ou seja, as normas imunizantes são normas que estabelecem a incompetência¹⁰.

Registre-se que a atividade legislativa não está de todo restrita. Em que pese o autor referenciado não gostar do conceito de imunidade como uma “limitação constitucional ao poder de tributar”, afirma que a imunidade “colabora no desenho constitucional da faixa de

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 176

⁷ *ibidem*, p. 185.

⁸ *ibidem*, p. 172.

⁹ BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 227.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 187.

competência adjudicada às entidades tributantes”¹¹. Isso significa, em outras palavras, que os entes tributantes terão um campo de atribuições delimitado. Inobstante exista essa restrição, dentro do limite de atribuições, as pessoas políticas poderão livremente percorrer e inovar.

Vale a pena esclarecer, entretanto, que o fato de, na Constituição Federal, as situações estarem devidamente especificadas e suficientemente caracterizadas, sendo, por si só, satisfatórias, não exclui a possibilidade de haver participação do legislador complementar. Claro que o legislador ordinário deverá, para a sua atuação, considerar os limites dados pela tipificação constitucional.

Após expor visões diferentes acerca do que vem a ser imunidade e longe de se prender a minúcias conceituais, o importante é entender a relevância da norma constitucional que prevê tal exação, que pode ser percebida no fato de ter sido reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal, como cláusula pétrea.¹²

No julgamento da ADI 939, a Corte concluiu que as imunidades previstas no inciso IV, alíneas “b”, “c” e “d” do art. 150, CF, são garantias individuais do contribuinte e são, consequentemente, protegidas pelo manto da imutabilidade. Isso ocorre porque, como afirma Luis Eduardo Schoueri, “nos dispositivos concernentes à imunidade, revelar-se-ão valores altamente prestigiados pela Constituição”¹³.

Celso de Barros Correia Neto também identifica, no julgamento supracitado, a correlação entre

as imunidades – das entidades sindicais, dos templos, dos partidos políticos, das instituições de educação e assistência social e dos livros – e os valores que lhe são subjacentes – liberdade de associação, liberdade de associação, liberdade de consciência e liberdade de manifestação do pensamento¹⁴.

¹¹ *ibidem*, p. 173.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939. Relator: Sydney Sanches. DJ 18.03.1995.

¹³ SCHOUERI, L. E. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021, p. 238. 9786555592696. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592696/>>. Acesso em: abr. 2021.

¹⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. Os impostos e o Estado de Direito. São Paulo: Almedina, 2017, p. 37.

É justamente por isso que não é possível que o constituinte derivado afaste a benemerência conferida às entidades sem prejudicar os valores exaltados pela Carta Magna por trás da norma imunizante.

Nesse contexto, é fundamental que se entenda o vetor axiológico perquirido pela Constituição da República ao proclamar as limitações ao poder de tributar. O que justifica a benesse constitucional que conduz o presente estudo é o necessário incentivo à assistência social¹⁵.

1.3 TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA

Uma vez definido o que vem a ser imunidade tributária, cabe refletir: tal benemerência recai literalmente apenas sobre patrimônio, renda e serviços, tal como explicita a Carta Magna, ou também protege as entidades imunes da incidência dos demais impostos?

Esse questionamento não tem uma resposta fácil, tanto é que o próprio Supremo Tribunal Federal discutiu exatamente isso em diversas ocasiões, como será abordado mais adiante. O fato é que, para decifrar tal indagação, é preciso dar um passo para trás e considerar a distinção classicamente feita pela doutrina entre impostos diretos e indiretos.

Primeiramente, é considerado imposto direto aquele cujo encargo financeiro é suportado pelo próprio devedor da relação tributária, ou seja, pelo próprio contribuinte. Por outro lado, os impostos indiretos são aqueles que não são suportados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, é aquele cujo ônus econômico recai sobre um terceiro. Quando se trata de impostos indiretos, ocorre o fenômeno da repercussão (translação ou transladação), que consiste na transferência da carga econômica do sujeito passivo para uma pessoa que está de fora da relação jurídico-tributária¹⁶.

¹⁵ Vale dizer que esse incentivo é essencial para concretização do Estado Democrático de Direito, uma vez que “a organização da sociedade civil em instituições fora do aparelho estatal resulta de uma visão participativa da cidadania”. Assim, o povo coopera para concretização dos direitos e garantias fundamentais. NAVES, Rubens apud PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Estron Secundino, PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron Secundino, op. cit., p.147

¹⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 70-71.

A título de exemplo de tributos diretos, tem-se os impostos sobre o patrimônio e a renda, quais sejam, i) Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, ii) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e iii) Imposto de Renda – IR. De outro lado, os impostos tipicamente conhecidos como indiretos são, por exemplo, i) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; ii) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, iii) Impostos sobre Operações Financeiras – IOF, iv) Imposto de Importação – II e v) Imposto sobre Serviços – ISS.

Insta informar que essa classificação “contribuinte *de jure* vs. contribuinte *de facto*” encontra críticas na doutrina. Em seu estudo, Luís Eduardo Schoueri demonstra que, *in abstracto*, não é possível dizer se o imposto foi repassado para um terceiro estranho à relação jurídico-tributária.

Assenta que apenas a análise do caso concreto viabiliza a afirmação da ocorrência ou não do fenômeno da transladação. Desta feita, demonstra que inclusive um imposto conhecido como “direto” poderia ser repassado para pessoa fora da relação jurídico-tributária. A título de exemplo, o autor menciona que

o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, também afetará, ou não, os preços da pessoa jurídica (e portanto será “repassado”) conforme as condições do mercado, sendo possível que o “repasso” se dê para trás, quando a pessoa jurídica, em virtude do Imposto de Renda, se vê obrigada a reduzir os custos de seus fatores de produção, impondo a seus fornecedores (inclusive de mão de obra) a redução de seus preços.¹⁷

Nessa toada, o autor procura atestar a complexidade de se afirmar categoricamente que determinado imposto é direto ou indireto. O estudo do autor acima mencionado certifica que a “lei da oferta e da procura” irá repercutir no âmbito do Direito Tributário. É interessante que Schoueri constata que os impostos podem ser apenas parcialmente repassados para terceiro.

Entretanto, embora seja importante saber que há controvérsias acerca dessa classificação, no presente trabalho será utilizada a classificação dos impostos em diretos e indiretos, tendo em vista ser essa divisão utilizada pelos Supremo Tribunal Federal nos julgados a serem analisados.

¹⁷ SCHOUERI, L. E, op. cit., p. 37.

1.4 CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO

Surge, nesse contexto, a necessidade de definir os traços distintivos do que vem a ser contribuinte de direito (*de jure*) e contribuinte de fato (*de facto*), para que se possa compreender a situação em que as entidades de assistência social devem arcar indiretamente com o adimplemento do ônus financeiro de determinados impostos.

O contribuinte de direito é o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, é quem a lei obriga ao pagamento do encargo econômico; o contribuinte *de jure*, portanto, é quem pratica o fato gerador. O contribuinte de fato, por sua vez, é aquele a quem é conferido, em razão do fenômeno da repercussão, o ônus da tributação¹⁸.

Existem duas formas de interpretar a participação da entidade de assistência social na relação jurídico-tributária: interpretação de cunho formal e de cunho substancial. A primeira homenageia a forma jurídica em detrimento da realidade financeira da relação em questão e, por isso, caso a entidade de assistência social participe na posição de contribuinte de direito, praticando o fato gerador (sendo o real sujeito da relação), será imune. De outro lado, nessa mesma linha interpretativa, caso a entidade atue na condição de contribuinte de fato, ainda que arque com o encargo financeiro, não será dispensada de pagar o imposto.

A segunda corrente entende que, se a entidade de assistência social figurar na relação como contribuinte de direito, praticando o fato gerador, haverá incidência do gravame. Entretanto, caso esteja na relação como contribuinte de fato, sustentando o ônus tributário, será protegida pela imunidade. Percebe-se que, nesse método interpretativo, há a prevalência da realidade financeira em detrimento da forma jurídica.

A partir do que foi até aqui evidenciado, é preciso partir para a aplicação dos conceitos trabalhados. Para isso, é necessário considerar o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a seguinte questão: as entidades do terceiro setor, quando contribuintes *de facto*, são imunes aos impostos indiretos?

¹⁸ Ressalte-se que, na condição de contribuinte de facto, o pagador não será demandado pelo Fisco. cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 233.

2 COMO O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DECIDE?

2.1 PRIMEIROS PRECEDENTES CORRELATOS

O alcance da imunidade tributária das entidades de assistência social do Terceiro Setor em relação aos impostos indiretos é tema de constante debate no STF. Desde a primeira metade da década de sessenta do século passado, a Corte Suprema tem a oportunidade de discutir a questão.

Há muito, portanto, o Supremo Tribunal Federal é instado a dizer se as entidades imunes fazem jus à benesse constitucional mesmo quando estão na posição de contribuinte de fato. Em um primeiro momento, a questão foi analisada sob o prisma da imunidade recíproca¹⁹. Dessa forma, ainda que a imunidade prevista para os entes federativos não seja exatamente o tema do presente trabalho, é valoroso avaliar como esses primeiros julgados interpretaram a extensão dessa imunidade aos impostos indiretos, quando os entes fazem o papel de contribuintes *de facto*.

Os primeiros acórdãos que serão trabalhados dizem respeito aos casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal e, posteriormente, serviram de precedente para a edição da Súmula 591 da Corte, pacificando o entendimento do Ministro Bilac Pinto em contraposição ao que defendia o Ministro Aliomar Baleeiro.

O intuito, ao apresentar os Recursos Extraordinários que se seguem, não é detalhar as minúcias de cada um dos casos, mas mostrar a argumentação dos Ministros em relação à imunidade tributária, no sentido de reconhecer a sua aplicabilidade quando o contribuinte não está na posição de direito, mas de fato.

Como já fora informado, os primeiros julgados aqui expostos tratam da Imunidade Recíproca, que, embora não seja o tema do presente trabalho, é de suma importância para entender a evolução jurisprudencial da Suprema Corte, quando se trata de imunidade tributária em relação aos impostos indiretos.

¹⁹ Imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal.

2.1.1 Casos relevantes

Em sessão Plenária do dia 09.09.1970, foram julgados embargos de divergência que trataram do assunto. O primeiro a ser analisado são os embargos de divergência no RE nº - 68.215. A União Federal opôs os embargos da decisão que reconheceu a imunidade do Serviço Funerário de São Paulo ao imposto de consumo²⁰ de mercadorias adquiridas para uso próprio, apontando acórdãos com entendimento em sentido contrário.

O Ministro Thompson Flores, para fundamentar o seu voto, faz menção ao voto proferido pelo Ministro Eloy da Rocha no julgamento do RE nº 68.538. Em síntese, o Ministro entende que a repercussão econômica é irrelevante no que diz respeito à imunidade; conclui, nesse sentido que “nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem”.

Em sentido contrário, o Ministro Aliomar Baleeiro invoca o art. 166²¹ do Código Tributário Nacional para defender que, se o próprio diploma legal reconhece o fenômeno econômico da transferência do imposto, não pode a Corte ser alheia ao fato de que o contribuinte de direito transfere o ônus para o contribuinte de fato e, dessa forma, muitas vezes se cobra impostos da União, dos estados, dos municípios, das autarquias estaduais e federais.

O Ministro Bilac Pinto resume a discussão levada ao Plenário da Corte como oposição entre uma realidade econômica e uma forma jurídica. Dessa forma, reconhece que, sob o aspecto econômico, será o ente federativo a arcar com o ônus do imposto, entretanto, acredita que contrapor a realidade econômica e a forma jurídica pode ter resultados desastrosos, tendo em vista o risco e a insegurança para os contribuintes. Conclui, portanto, ser inconveniente aceitar que a realidade econômica se sobressaia à forma legal.

É nesse sentido que entende o Tribunal que, na condição de contribuinte de fato, os entes não estão imunes. Observa-se que a conclusão a que chegaram os Ministros nesse julgamento,

²⁰ O imposto de consumo corresponde, hoje, ao imposto sobre produtos industrializados.

²¹ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

diverge do que outrora havia sido entendido pelo Pleno da Corte, quando julgaram o RE nº 68.538²².

Na mesma sessão, a Corte teve a oportunidade de pronunciar-se em relação ao tema novamente, quando julgou os embargos de divergência no RE nº 67.625, também de relatoria do Ministro Thompson Flores. No julgamento, o relator utilizou de seu voto proferido nos embargos acima expostos para não reconhecer a imunidade tributária ao imposto de consumo da Caixa Econômica do Estado de São Paulo, vez que não estava na posição de contribuinte de direito.

Pouco tempo depois, em setembro do mesmo ano, a Corte foi chamada a se pronunciar novamente sobre o tema, quando julgou os embargos de divergência opostos, no RE nº 68.868, pela União contra decisão que reconheceu a imunidade ao imposto de consumo da Prefeitura Municipal de São Paulo quando contribuinte de fato de produtos comprados da Cia. Goodyear do Brasil – Produtos de Borracha. Os embargos tiveram como relator o Ministro Thompson Flores, que utilizou os termos de seu voto *ipsis litteris* proferido no RE nº 68.215.

No ano seguinte, em março de 1971, o Supremo Tribunal Federal julgou o RE nº 71.300, interposto pela União de decisão que reconheceu que o Serviço Funerário do Município de São Paulo era imune ao IPI, quando na posição de adquirente de mercadorias.

Relator do recurso, Ministro Bilac Pinto, da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal invocou decisão da Corte no RE nº 68.924²³, para descartar a impossibilidade de se opor a realidade econômica sobre a forma jurídica. Dessa forma, a pessoa jurídica de direito público não está protegida pelo manto da imunidade quando não é contribuinte de *jure*.

A sessão plenária de 05.12.1974, dedica-se a solucionar contenda que se dá entre a União e Rupturita S.A. – Explosivos. O ente federativo em comento se insurgiu contra decisão

²²Ementa: CAIXAS ECONOMICAS FEDERAIS. SENDO O IMPOSTO DE CONSUMO EMINENTEMENTE DIRETO, QUE RECAI, AFINAL, SOBRE O COMPRADOR, DE SEU PAGAMENTO ESTAO ISENTAS AS CAIXAS ECONOMICAS, QUE GOZAM DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, FACE AO ART. 31, V, A, DA CONSTITUIÇÃO - DE 1946 E LEIS POSTERIORES. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Relator: Eloy Da Rocha, Redator do acórdão: Barros Monteiro. DJ 18/09/1970)

²³Ementa: IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO, NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE IURE E O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO E POSSIVEL OPOR A REALIDADE ECONÔMICA A FORMA JURÍDICA, PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA EM LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO E ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR, A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA. (Supremo Tribunal Federal, 2ª TURMA. Relator: Bilac Pinto. DJ 27/11/1970.)

que reconheceu ser inexigível o recolhimento de imposto de consumo sobre vendas feitas a Petróleo Brasileiro S.A. Petrobrás por dois motivos: 1) a isenção de que acaso goze o comprador, contribuinte de fato, deve excluir a obrigação tributária do vendedor, mero contribuinte de direito, relativamente ao imposto de consumo e 2) os produtos adquiridos pela Petrobrás não estão sujeitos ao imposto de consumo nos termos da Lei nº 4.287, art. 1º, III²⁴, e considerou que não se trata, a rigor, de uma isenção, mas de uma forma especial de arrecadação, pois o valor correspondente ao imposto é por ela escriturado em separado, com destinação específica.

O Ministro relator, Xavier de Albuquerque, fundamentou o seu voto com dois argumentos principais, quais sejam, 1) a isenção do comprador não é aproveitada pelo vendedor e 2) é proibida a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa.

O Ministro Aliomar Baleeiro, em seu voto, manteve-se fiel ao seu entendimento acima exposto. Traduz-se a seguir:

Continuo convencido, data vênua, de que a imunidade recíproca do art. 19, III, “a”, da Emenda 1/69, cobre a Pessoa de Direito Público, como contribuinte de facto dos impostos exigidos aos que lhes vendem coisas, porque o fim da Constituição é preservar o patrimônio, renda e serviços duma pessoa de Direito Público contra a tributação de outra, inclusive quando isso ocorre pelo fenômeno da repercussão dos impostos ditos “indiretos”. O mesmo raciocínio aplica-se às Pessoas isentas, no caos, uma empresa mista federal monopolística do maior interesse político e econômico da Nação.

O Ministro Bilac Pinto retomou, por sua vez, o entendimento que outrora já foi esposado, qual seja, “a isenção com que foi beneficiada a Petrobrás é subjetiva e pessoal e ela somente poderá ter eficácia, para o fim de tonar inexigível o tributo, nos casos em que a Petrobrás seja o contribuinte de direito do imposto de consumo”.

Dessa forma, concluiu o Ministro que, como o imposto, no caso, não recai sobre a Petrobras, mas sobre o industrial, o tributo deve ser pago normalmente. Pode-se, assim, resumir a ideia central: como a Petrobras não é a devedora do tributo, não é razoável que possa se

²⁴ Art. 1º A Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobrás - e as demais emprêsas que vier a organizar nos têrmos da Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953, ficam isentas de penalidades fiscais e do pagamento dos seguintes tributos federais: III - Impôsto de Consumo sôbre as aquisições de bens móveis que fizer consideradas como tais as mercadorias de produção nacional e estrangeira.

beneficiar da isenção. Com isso, o Ministro acaba por defender que o sistema tributário brasileiro foi instituído de forma que os impostos indiretos recaiam sobre o contribuinte de direito.

Interpretando de forma diferente, o Ministro Cordeiro Guerra entende que deve ser estendida a isenção da qual a Petrobrás se beneficia quando efetua compra para que o vendedor seja isento. O argumento do Ministro se fundamenta na ideia de que “quando a lei dá isenção nas compras, está isentando o vendedor”. Nesse sentido, junto ao Ministro Aliomar Baleeiro, formam minoria e resta consagrado o entendimento do Supremo Tribunal Federal defendido pelos Ministros relator e Bilac Pinto.

Os embargos de divergência no RE nº 69.080, de relatoria do Ministro Antônio Neder, julgados em 19.02.1976, foram opostos pela União Federal em sede de Recurso Extraordinário contra Pirelli S.A – Cia. Industrial Brasileira e outra. O Relator apontou que, de 1970 em diante, o STF passou a seguir a orientação de que a imunidade tributária recíproca não é extensível às pessoas naturais e às pessoas jurídico-privadas que forneçam bens ou mercadorias às entidades públicas beneficiadas pela benesse constitucional mesmo que o imposto, por qualquer razão, seja transferido aos entes imunes.

2.1.2 Aliomar Baleeiro X Bilac Pinto

Depreende-se dos julgados acima explanados que a temática, levada várias vezes ao Supremo Tribunal Federal, contou com as reflexões de dois grandes Ministros da Corte, Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto. Com pensamentos opostos e opiniões divergentes, os dois grandes mestres deixaram, para o Direito, um vasto legado.

Diante do que se observou dos julgados, Baleeiro sempre se posicionou preocupando-se com a repercussão tributária, abrindo a interpretação jurídica às realidades econômicas. Para ele, “importa, assim, o efeito econômico do tributo, no caso concreto, para apurar se ele, ainda que devido pelo contribuinte de direito, desfalca o patrimônio do ente público, como contribuinte *de facto*”²⁵.

²⁵ Regina Helena Costa, op. cit., p. 150.

Dessa forma, cumpre observar qual o patrimônio é, em verdade, afetado e diminuído, para saber se a realidade econômica deve se sobrepor à forma jurídica. Isso importará, por vezes, desobrigar o contribuinte *de jure* para respeitar, no entender de Baleeiro, os ditames constitucionais e preservar os entes públicos do ônus da tributação. É, portanto, a concretização da interpretação de cunho substancial.

Lado outro, em total discordância, Bilac Pinto defendia a interpretação formal, ou seja, que a imunidade tributária deve compreender tão somente os entes públicos quando ocuparem a posição de contribuintes de direito, tendo em vista serem, nessa qualidade, integrantes da relação tributária.

Foi esse entendimento que, em dezembro de 1976, cristalizou-se no Supremo Tribunal Federal por meio da súmula 591 do STF, que tem a seguinte redação: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

É verdade que a Corte, ao editar a referida súmula, estava sendo coerente com o seu posicionamento de anos, mas não é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal, em momento algum, tenha dado relevância ao tema da repercussão tributária. Vê-se isso com a edição da Súmula 546, do final de 1969, que consagra: “cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o quanto respectivo”.

Essa consolidação de entendimento é muito importante para o tema de repetição de indébito e “evidencia a aceitação plena e cabal do Excelso Pretório de que é juridicamente relevante considerar a figura de contribuinte *de facto*, uma vez que o Direito, de modo expresso, adotou por subsunção um dado conceitual da Ciência das Finanças”.²⁶

De qualquer forma, é inegável que, embora a Corte tenha oscilado seu entendimento em relação ao fenômeno da repercussão tributária, principalmente entre a 1ª e 2ª Turma, prevaleceu, ao longo dos anos, a interpretação de cunho formal. Dessa forma, o STF tende a concordar que quem ocupa a relação jurídica tributária, se não for a entidade imune, deve arcar, normalmente, com a carga tributária, ainda que o adquirente do bem seja beneficiário da imunidade.

²⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit., p.75

2.2 OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 210.251

2.2.1 A Controvérsia Jurisprudencial

Já sob o enfoque das entidades do Terceiro Setor, o Supremo Tribunal Federal passou a analisar casos em que as instituições de assistência social figuram na posição de produtores e vendedores de mercadorias, ou seja, contribuinte *de jure* dos impostos indiretos.

Ora, se outrora havia sido pacificado que a imunidade do comprador (contribuinte de fato) não se estende ao produtor (contribuinte de direito), quando este é protegido pelo manto imunizante, pelo que se extrai da Súmula, está desonerado de pagar o imposto.

Não foi assim, pacificamente, que a Corte entendeu. Novamente, houve divergência em relação ao tema. Se por um lado a 1ª Turma tinha por certo que a imunidade não deveria ser aplicada, a 2ª Turma a reconhecia. É síntese do entendimento adotado pela 1ª Turma:

EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido. (Supremo Tribunal Federal. RE nº 281.433, 1ª Turma, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 14.12.2001)

A decisão acima não é um caso isolado. Anos antes, como se vê no RE nº 115.096, de Relatoria do Ministro Octavio Gallotti, a Turma já decidia dessa forma²⁷. A conclusão a que chegaram foi a de que, quando a entidade de assistência social vendesse mercadorias, não seria reconhecida a imunidade tributária. A motivação para tal decisão não era outra senão a repercussão tributária: o contribuinte de direito – no caso, a entidade – repassa o encargo financeiro do imposto para o comprador, contribuinte de fato.

²⁷ EMENTA: Entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM, exigido com base na renda auferida com produção e a venda de pães. Jurisprudência do Supremo Tribunal. Recurso Extraordinário de que, por maioria, se conhece e a que se dá provimento, por contrariedade do art; 19, III, c, da Constituição de 1967 (Emenda nº 1/69). (Supremo Tribunal Federal. RE nº 115.096, 1ª Turma. Relator: Octavio Gallotti, DJ 07.12.90)

Lado outro, para a 2ª Turma não havia dúvidas em amoldar o entendimento já sumulado da Corte nesses casos e adotar a interpretação de cunho substancial. Observa-se da seguinte ementa:

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.

(Supremo Tribunal Federal. RE nº 203755, 2ª Turma. Relator: Carlos Velloso, DJ 08.11.1996)

Diante, então, da relevância da temática e do notório dissenso presente entre as duas Turmas do Excelso Pretório, a Corte foi instada a se manifestar sobre a temática e dar uma resposta: na posição de contribuinte de direito, as entidades assistenciais do Terceiro Setor são beneficiadas pela imunidade tributária?

2.2.2 O Caso

Em fevereiro de 2003, a Corte responde ao questionamento acima, nos Embargos de Divergência no RE nº 210.251. Interessante notar que a mesma instituição que levou esse questionamento ao STF por meio do RE nº 203.755, julgado pela 2ª Turma, figura como embargada nesse novo recurso oposto pelo Estado de São Paulo. Dessa vez, porém, a resposta virá do Plenário da Corte.

O Estado de São Paulo invocou como paradigma, para embargar, o RE nº 115.096. A decisão da 2ª Turma, no RE nº 210.251, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, reconheceu a imunidade tributária à Instituição Beneficente Lar de Maria em relação ao ICMS, quando realiza a venda de pães por ela produzidos.

A relatora dos Embargos de Divergência, Ministra Ellen Gracie, afirma que, *in casu*: 1) o imposto não onera seu patrimônio, renda e serviços, tendo em vista que apenas repassa esse

valor ao consumidor final e 2) caso fosse reconhecida a imunidade, a entidade estaria em vantagem em relação aos seus concorrentes.

Abre divergência o Ministro Gilmar Mendes, que rememora as lições de Baleeiro. Em seu voto, defende que, embora seja possível que haja a transferência do encargo financeiro do tributo, a imunidade deve ser reconhecida. Ademais, admite que possa haver privilégio na concorrência, mas que isso pode servir para “ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente”.

O Ministro Nelson Jobim, corroborando com o entendimento do Ministro Gilmar Mendes, afirma que as instituições de assistência social não buscam obter vantagens concorrenciais, porque, nas palavras do próprio Ministro, são “marginais do processo de mercado”. Essas instituições apenas vislumbram conquistar faturamento suficiente, que permita a continuidade de suas atividades.

É, também nesse sentido, importante alusão do Ministro Carlos Velloso:

a grande maioria dessas instituições de assistência social, que acolhem crianças abandonadas, que acolhem idosos, realizam, na verdade, com as maiores dificuldades, tarefa que cabe ao Estado. Assim, quando o Estado confere a essas instituições imunidade tributária, não o faz gratuitamente. Simplesmente, retribui o muito que essas instituições fazem pelos necessitados, tarefa, repito, que cabe ao Estado.

Após, portanto, muito debater, ficou assentado o entendimento da 2ª Turma e o Ministro Gilmar Mendes, redator para o acórdão, teve voto vencedor. As entidades de assistência social, então, são beneficiadas com a imunidade tributária quando comercializam mercadorias.

É interessante observar que, mais ou menos nessa mesma época, ocorreram outros importantes julgados, que não apenas se dedicaram a averiguar o alcance da imunidade tributária aos impostos indiretos, mas a explorar a abrangência do termo “patrimônio, renda e serviços”, previsto na Constituição Federal, quando se refere à imunidade.

A Corte entendia que as entidades assistenciais fariam jus à exação em relação aos bens adquiridos, quando estes viessem a integrar o patrimônio da entidade e fossem utilizados na prestação de seus serviços específicos, conforme ementas:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido. (Supremo Tribunal Federal. RE nº 243.807, 1ª Turma. Relator: Ilmar Galvão. DJ 28.04.2000)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. 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. - Agravo não provido. (Supremo Tribunal Federal. RE nº 225.778 – AgR, 2ª Turma. Relator: Carlos Velloso. DJ 10.10.2003)

2.2.3 Retorno a Baleeiro?

Diante desse julgamento, é possível que surja a indagação de um possível retorno às ideias de Baleeiro. Tantas vezes mencionado na pretensão de solucionar o caso, o ensinamento do Ministro, curiosamente, é invocado pelas duas correntes. Tal fato, inclusive, chama a atenção do Ministro Moreira Alves.

Percebe-se que não é fácil a resolução da controvérsia, mas, do julgamento, extrai-se um possível retorno ao que lecionava Baleeiro. A preocupação dos Ministros que defendem a imunidade é buscar concretizar os ideais do constituinte quando optou por conferir tal benemerência às instituições de assistência social. É o que se depreende do excerto do voto do Ministro Nelson Jobim

O que se visou com o texto da Constituição no que diz respeito às entidades de assistência social? Visou exatamente viabilizar que a renda oriunda dessas entidades, oriunda das atividades que a mantém e que são aplicadas, sejam de forma desonerada para viabilizar a maior aplicação disso.

É possível, diante disso, reparar que o exame da destinação dos recursos arrecadados pelas entidades é o mesmo cuidado que tinha o Ministro Aliomar Baleeiro, como se vê do seguinte trecho:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspirados do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, defalcaria o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.²⁸

A citação aqui posta é, diversas vezes, mencionada pelos Ministros, que buscavam zelar pela “preservação do patrimônio da entidade”²⁹. A tese vencedora, nos Embargos de Divergência, refletiu o que, há muito, havia sido defendido por Baleeiro: com a incidência do gravame, um obstáculo seria colocado frente ao beneplácito constitucional previsto para proteger as entidades do Terceiro Setor.

É inegável que, após muitos anos, o Supremo Tribunal Federal parece trazer à tona aquilo que o Ministro Aliomar Baleeiro fortemente argumentava. Entretanto, esse possível retorno às ideias de Baleeiro não vai muito longe e cai por terra com o recente julgamento do RE nº 608.872, que teve repercussão geral reconhecida.

2.3 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872

2.3.1 O Caso

Mais recentemente, em 2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal novamente se deparou com a necessidade de rediscutir o alcance da imunidade tributária para as entidades de assistência social. Dessa vez, a Corte viria a se debruçar sobre o tema 342, com Repercussão Geral reconhecida: como fica a imunidade de ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidades filantrópicas?

²⁸ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 313.

²⁹ SABBAG, Eduardo de Moraes, op. cit., p. 101.

O STF responde, no RE nº 608.872, a essa pergunta. Antes de analisar a tese fixada, é importante contextualizar o caso: o Estado de Minas Gerais leva a questão à Corte ao interpor Recurso Extraordinário da decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que reconhece a imunidade tributária à Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo, entidade de assistência social, quando esta figura como contribuinte de fato do ICMS, ou seja, quando está na posição de consumidora.

O Ministro relator, Dias Toffoli, defende, em suma, que, embora as entidades do Terceiro Setor desempenhem função relevante para a sociedade, o constituinte, ao lhes conferir o beneplácito constitucional, não tinha a intenção de conceder esse mesmo benefício aos fornecedores particulares dessas entidades. Dessa forma, concorda que deve incidir ICMS na venda de mercadorias e serviços ao Terceiro Setor.

Para sustentar sua posição, Dias Toffoli invocou a jurisprudência da Corte, demonstrou a oscilação de entendimento acerca do tema, mas entendeu por bem que se deveria adotar a posição que prevaleceu no Supremo Tribunal Federal na maior parte do tempo, qual seja, interpretação da imunidade do ponto de vista formal. Dessa forma, assentou que a imunidade tributária subjetiva aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito.

O Ministro relator, ainda, critica a análise da translação econômica do tributo, porque entende que, na realidade, não necessariamente o consumidor final será o contribuinte indireto. Assim, conclui que “essas lições doutrinárias bem como a jurisprudência desta Corte desaconselham levar em consideração a denominada repercussão econômica do tributo para verificar a existência da imunidade tributária”.

É, nesse sentido, que propõe a tese ao final, consagrada:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

O voto do Ministro relator foi acolhido por unanimidade na Corte e, assim, entendeu-se pela incidência de ICMS, na operação de compra de mercadorias, por parte de entidades do Terceiro Setor. Vê-se que, nessa hipótese, as instituições de assistência social estão na condição de contribuintes de fato em situações, portanto, que permitem a tributação indireta.

O Ministro Luís Roberto Barroso, ainda que concordando com o voto proferido por Dias Toffoli, apresenta interessante posicionamento:

Eu diria o seguinte: é impossível não ter simpatia pela ideia de não se tributarem medicamentos e equipamentos hospitalares; eu acho que todos nós temos simpatia por essa ideia e acho que essa é até uma política pública desejável, como, de resto, já se faz em relação ao IPI de diversos medicamentos que têm alíquota zero.

Porém, eu acho que poderia produzir um efeito sistêmico desastroso se nós mudássemos uma jurisprudência tradicional, consolidada, relativamente à imunidade, se aplicar apenas ao contribuinte de direito, e não ao contribuinte de fato, para atender a uma situação específica que nós acharíamos mais justa sem poder prever que impacto sistêmico isso teria de uma maneira geral. Embora eu ache que seja uma política pública saudável não tributar medicamentos e equipamentos hospitalares, eu acho que ela compete ao legislador, por meio de isenção, e não a nós, por meio de interpretação constitucional extensiva.

O alerta do Ministro Barroso em relação ao forte sentimento de “justiça” que o tema carrega é também observado pelo Ministro Ricardo Lewandowski. Quando se trata de instituições que, por vezes, com muita dificuldade, realiza trabalhos sociais de extrema relevância para a sociedade e têm importante papel de auxiliar do Estado na efetivação dos direitos sociais, é fácil deixar-se levar pelo sentimentalismo, que pode conduzir a um desastre na ordem tributária.

2.3.2 A Importância do Julgado

A tese fixada no tema 342 é muito importante para buscar dificultar que novos casos como esse cheguem à Corte. Os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, como dito em capítulo anterior, ocorreram nas mais diversas ocasiões, em momentos completamente diferentes.

Novamente prevaleceu, no Plenário do STF, o entendimento sufragado na Súmula 591, já comentada. Parece que o que fora defendido por Bilac Pinto não perdeu força, mas, pelo contrário, é robustecido, quando reafirmado em caso com repercussão geral reconhecida.

É de se questionar, entretanto, se a fixação dessa tese foi apta para barrar que novas discussões chegassem à Cúpula do Poder Judiciário, tendo em vista que, nem a edição de

súmula foi motivo suficiente para convencer a sociedade da rigidez do entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Do caso que se segue, vê-se que a Corte novamente terá de se manifestar a respeito da imunidade tributária das instituições de assistência social. É de se reconhecer, entretanto, que o foco não será a posição de contribuinte de fato e de direito, mas a extensão que se pode chegar em relação ao que se tem por patrimônio, renda e serviços.

2.4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 630.790

2.4.1 O Caso

O caso que será comentado, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, ainda está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, fato interessante, tendo em vista que a jurisprudência é farta e as opiniões são variadas. Será consagrado, após julgamento, o tema 336.

O caso chega ao STF por meio do Recurso Extraordinário interposto pela Associação Torre de Vigia de Bíblias e Tratados, que não se conformou com a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. O Tribunal *a quo* entendeu que a instituição não faria jus à benesse constitucional prevista no art. 150, VI, “c” e §4º, e não afastou a incidência dos impostos de importação e de produtos industrializados sobre as operações de importação de bens que integrarão o patrimônio da entidade.

A repercussão geral foi reconhecida no tocante à: 1) caracterização da atividade filantrópica executada à luz de preceitos religiosos (ensino, caridade e divulgação dogmática) como assistência social, nos termos dos arts. 194 e 203 da Constituição e 2) aplicabilidade da imunidade tributária ao Imposto de Importação, na medida em que o tributo não grava literalmente patrimônio, renda ou o resultado de serviços das entidades candidatas ao benefício.

É o segundo ponto de interesse para o presente trabalho, ou seja, se a imunidade se estende ao imposto de importação, já que não incide propriamente sobre “patrimônio, renda ou serviços”. O caso se faz atraente para o estudo aqui em questão, vez que o objetivo dessa análise é observar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para compreender o alcance da imunidade tributária das entidades de assistência social.

Não passa despercebido, na decisão plenária que reconhece a existência de repercussão geral, o argumento suscitado pela União, ora recorrida, de que haveria risco da utilização indevida do referido benefício de forma a privilegiar interesses patrimoniais privados em detrimento do equilíbrio concorrencial e de livre iniciativa.

2.4.2 Parecer nº 6786 do Ministério Público

Do que já foi analisado neste trabalho, observa-se que a questão não é nova, embora muito atual. Em outras oportunidades, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca da extensão da imunidade tributária ao imposto de importação, bem como ao imposto sobre produtos industrializados, conforme demonstrado anteriormente.

O Ministério Público conclui ser plausível o reconhecimento da imunidade tributária ao imposto de importação, quando a instituição assistencial importa bens que integrarão o seu patrimônio e servirão para o exercício de suas finalidades essenciais. Opina, assim, pela conservação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme acima explanado nos RREE 243.807, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e 225.778, de relatoria do Ministro Carlos Velloso.

A justificativa utilizada pelo MP segue a linha de pensamento do Ministro Aliomar Baleeiro. É legítimo, segundo o *Parquet*, o pleito pelo reconhecimento da imunidade, tendo em vista não ser a benesse constitucional um privilégio para as entidades assistenciais, mas uma forma de viabilizar o trabalho dessas entidades e fomentar suas atividades.

É inegável que o trabalho desenvolvido pelo Terceiro Setor é de extrema importância, vez que materializa os direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal, mas insuficientemente disponibilizados e concretizados pelo Estado. É nesse sentido que o Ministério Público irá esclarecer que a conclusão pela não exação pode configurar um empecilho econômico para a consecução dos objetivos da instituição.

É, também, com essa linha de raciocínio que irá o Ministério Público demonstrar que não faz sentido não decidir pela imunidade sob a justificativa de ter a instituição de assistência social orientação religiosa. Isso porque objetar a benesse sob o fundamento de a instituição

do Terceiro Setor ter orientação religiosa configura ofensa aos direitos fundamentais, mais especificamente, à liberdade religiosa.

Por fim, em relação à livre concorrência, o Procurador-Geral da República afirma que a imunidade tributária das entidades do Terceiro Setor exige que a benesse esteja relacionada com os fins específicos da instituição, ainda que de forma indireta. Esse posicionamento parece ir ao encontro do que já foi deliberado no Supremo Tribunal Federal. Inclusive, a Súmula 724 reflete justamente esse entendimento da Corte:

ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, vi, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Portanto, caso o Supremo Tribunal Federal acolha o parecer ministerial e mantenha o posicionamento que outrora teve, a decisão será no sentido de que as entidades de assistência social são imunes ao II e ao IPI, se os bens adquiridos integrarem o patrimônio da entidade e forem utilizados na prestação de seus serviços específicos.

2.4.3 Perspectivas para o julgado

Embora não se pretenda fazer juízo de valor sobre o posicionamento que deve ser adotado pela Corte, é possível extrair, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, qual deve ser a solução encontrada para o caso e ter uma ideia da tese que será fixada. Como dito anteriormente, a tendência é que a imunidade ao imposto de importação seja reconhecida, caso a entidade assistencial faça a aquisição do bem para integrar o seu patrimônio e o utilizar em favor de suas atividades essenciais.

No julgamento do RE nº 608.872, já comentado, foi feita consideração a respeito do tema:

A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Com efeito,

essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional.

Parece que o Ministro Dias Toffoli, relator do RE supracitado, seguiu o entendimento que já vinha sendo adotado há muito tempo. A título de exemplo, cita-se o RE nº 87.913 (Rel. Min. Rodrigues Alckmin, 1ª Turma, DJ 29.12.1977) que invocou Baleeiro e entendeu que “o argumento, de inspiração restritamente fiscalista, perde a visão mais ampla que inspirou a imunidade constitucionalmente assegurada”.

Dessa forma, reconhece, no caso da importação realizada pela própria entidade assistencial, ser a instituição contribuinte de direito e, portanto, beneficiária da imunidade, que recai sobre bem que irá integrar o patrimônio da entidade.

É esperado que, quando ocorrer o julgamento do RE nº 630.790, seja fixada tese no sentido de serem as entidades de assistência social imunes ao II e ao IPI, com a condição de que os bens adquiridos incorporem ao patrimônio da instituição do Terceiro Setor e sejam aproveitados na consecução dos objetivos que lhes são próprios.

3 ANÁLISE CRÍTICA DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

A imunidade tributária prevista para as entidades do Terceiro Setor apareceu pela primeira vez, no ordenamento jurídico brasileiro, na Constituição Federal de 1946. Desde então, foram inúmeras as vezes que o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca do alcance de tal exação.

Isso porque, da proibição de se instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços das entidades de assistência social, podem surgir interpretações restritivas ou ampliativas. Adotando essa última, a entidade do Terceiro Setor ficaria desonerada do i) Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; ii) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, iii) Impostos sobre Operações Financeiras – IOF, iv) Imposto de Importação – II e v) Imposto sobre Serviços – ISS, ou seja, dos impostos indiretos.

Socorreu-se, portanto, da jurisprudência da Corte Suprema brasileira para analisar o alcance da imunidade tributária das instituições assistenciais em relação aos impostos indiretos.

É, nesse sentido, importante registrar que, em momento algum, objetivou-se sustentar uma interpretação correta ou defender determinado posicionamento. Pelo contrário, restringiu-se à análise da evolução jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal, levando em conta as argumentações utilizadas ainda no século passado, nos primeiros julgados envolvendo o tema, até os dias de hoje, em que a questão não deixou de ser atual.

É certo que o entendimento da Cúpula do Poder Judiciário oscila ao longo dos anos e, embora se tenha concluído, predominantemente, por adotar a tese defendida por Bilac Pinto, inclusive consagrada na Súmula 591, a Corte, por vezes, volta a flertar com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, que, aliás, é sempre muito citado pelos Ministros.

Apesar disso, é preciso registrar que é essencial a verificação da posição ocupada pela entidade de assistência social, se contribuinte de fato e ou de direito. É fato que a Súmula 591, blindando apenas o contribuinte de direito de arcar com o custo dos impostos, expressa o entendimento que prevalece no âmbito do STF. Inclusive, mais recentemente, ao julgar o RE 608.872, a Corte fixa tese que reafirma a desimportância de olhar para o contribuinte de fato, para se verificar a existência da imunidade tributária.

É de se notar, porém, que a Corte incorre em contradição: quando elabora a Súmula 591, deixa evidente a resposta quanto ao alcance da imunidade tributária, qual seja, se a entidade não ocupar a relação jurídico-tributária, não poderá invocar a imunidade, ainda que a ela tenha sido repassado o ônus financeiro do imposto.

Lado outro, quando a Corte foi chamada a se manifestar sobre caso em que a entidade era a contribuinte de direito do ICMS, a imunidade não foi reconhecida e a justificativa dada, contraditoriamente, foi a repercussão tributária, vez que a entidade repassava o encargo financeiro para o consumidor final, contribuinte de direito.

É certo que existe a possibilidade de o entendimento consagrado tanto na Súmula 591, quanto no tema 342, ser revertido. Há, atualmente, caso pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, também com repercussão geral reconhecida, em que se poderá dar significação expansiva aos conceitos de patrimônio, renda e serviços, e conferir imunidade tributária às entidades do Terceiro Setor quando importarem mercadorias para integrar seu patrimônio e esses bens adquiridos forem para uso específico das entidades.

É de se reparar que, nesse caso pendente de julgamento, a entidade faz papel de único contribuinte, tendo em vista que é quem importa e assume o papel de consumidora final. Desta feita, parece não haver motivos para alterar o entendimento já consagrado na Corte e, seguindo o parecer do Ministério Público, provavelmente será reconhecida a imunidade tributária das entidades do Terceiro Setor quando importam bens que irão compor seu patrimônio e serão utilizados para consecução dos fins da instituição.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro. Forense, 1997.

BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer nº 6786, de 20 de março de 2012**, no RE nº 630.790 do STF.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939**. Relator: Sydney Sanches. DJ 18.03.1995.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 68.215**. 2ª Turma. Relator: Themistocles Cavalcanti. DJ 03.10.1969.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 71.300**. 2ª Turma. Relator: Adalício Nogueira. DJ 30.04.1970.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Pleno. Relator: Eloy da Rocha, Redator do acórdão: Barros Monteiro. DJ 18.09.1970.

_____. Supremo Tribunal Federal. **EDv Recurso Extraordinário nº 67.625**. Pleno. Relator: Thompson Flores. DJ 20.11.1970.

_____. Supremo Tribunal Federal. **EDv Recurso Extraordinário nº 68.868**. Pleno. Relator: Thompson Flores. DJ 20.11.1970.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 68.924**. 2ª Turma. Relator: Bilac Pinto. DJ 27.11.1970.

_____. Supremo Tribunal Federal. **EDv Recurso Extraordinário nº 69.080**. Pleno. Relator: Antonio Neder. DJ 26.03.1976.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 87.913**. 1ª Turma. Relator: Rodrigues Alckmin. DJ 29.12.1977.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 115.096**, 1ª Turma. Relator: Octavio Gallotti, DJ 07.12.1990

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 203755**. 2ª Turma. Relator: Carlos Velloso. DJ 08.11.1996.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 243.807**. 1ª Turma. Relator: Ilmar Galvão. DJ 28.04.2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 281.433**. 1ª Turma. Relator: Moreira Alves. DJ 14.12.2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 225.778**. 2ª Turma. Relator: Carlos Velloso. DJ 10.10.2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. **EDv Recurso Extraordinário nº 210.251**. Pleno. Relator: Ellen Gracie. Redator do acórdão: Gilmar Mendes. DJ 28.11.2003

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Pleno. Relator: Dias Toffoli. DJ 27.09.2017

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Almedina, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron Secundino. **A democracia e terceiro setor na atualidade: histórico e reflexos atuais**. Natal: Revista Direito e Liberdade, v. 19, n. 1, p. 131-157, jan./abr. 2017. Quadrimestral.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos: uma interpretação conforme o Estado Federal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. 9786555592696. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555592696/>. Acesso em: abr. 2021.