

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ITANA MOREIRA AMARAL OLIVEIRA

ASPECTOS PECULIARES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS QUANTO AO
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS –
ICMS.

Recife

2016

ITANA MOREIRA AMARAL OLIVEIRA

ASPECTOS PECULIARES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE
EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS QUANTO AO
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS –
ICMS.

Monografia de conclusão de curso apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET em Recife/PE, como um dos requisitos para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário.

Recife

2016

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo esclarecer os pontos controversos da imunidade tributária das associações de educação e de assistência social sem fins lucrativos quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), considerando as regras contidas na Constituição Federal (CF), notadamente as insertas no art. 150, inciso VI, alínea “c” e § 4º, bem como no Código Tributário Nacional (CTN), em especial as constantes dos artigos 9º a 14, sem prejuízo de outros enunciados pertinentes ao tema. Para tanto, serão fixadas, primeiramente, as premissas que conduzem à compreensão do instituto da imunidade tributária. Em seguida, passar-se-á à análise das regras peculiares à imunidade tributária das associações de educação e de assistência social sem fins lucrativos, com o fim de esclarecer, especialmente, a abrangência da norma quando essas associações realizam operações de circulação de mercadorias, critério material do ICMS-Mercadoria. Será feita, também, naquilo que guarda pertinência com este escopo, uma análise crítica da postura que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Associações de educação e de assistência social sem fins lucrativos. ICMS. Mercadoria.

ABSTRACT

The present study aims to clarify the controversial points of tax immunity of education associations and social assistance non-profit as the Tax on the Circulation of Goods (ICMS), considering the rules contained in the Federal Constitution (CR), notably the inserts in art. 150, section VI, "c" and § 4, and the National Tax Code (CTN), in particular those contained in Articles 9 to 14, without prejudice to other statements relevant to the topic. Therefore, be determined, first, the assumptions leading to the understanding of the tax immunity institute. Then pass will be the analysis of the peculiar rules to tax immunity of education associations and social assistance non-profit, in order to clarify, in particular, the scope of the standard when these associations perform circulation operations of goods, substantive test of ICMS-Merchandise. It will be also what keeps relevance with this scope, a critical analysis of the approach that has been adopted by the Federal Supreme Court (STF).

Keywords: Tax immunity. Education associations and social welfare nonprofit. ICMS. Merchandise.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NOÇÕES GERAIS.	7
3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS QUANTO AOS IMPOSTOS	12
3.1	Análise do art. 150, inciso VI, alínea “c”, e § 4º, da Constituição. Fundamento de existência e requisitos constitucionais	12
3.2	Análise do art. 14 do Código Tributário Nacional. Requisitos legais para o gozo da imunidade	16
4	A IMUNIDADE DAS ASSOCIAÇÕES QUANTO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) – ASPECTOS PECULIARES	18
4.1	A necessidade de análise casuística para verificação da abrangência do ICMS-Mercadoria na regra imunizante do art. 150, VI, “c”, da CR.....	19
4.2	A imunidade nas operações de aquisição de mercadoria pelas instituições de educação e assistência social. Contribuinte de direito versus contribuinte de fato.	23
5	CONCLUSÃO.....	28
6	REFERÊNCIAS	29

1 INTRODUÇÃO

O simples fato de uma instituição de educação e de assistência social sem fins lucrativos realizar operações de circulação de mercadoria inibe a incidência da regra de imunidade encartada no art. 150, VI, “c”, da Constituição da República? Ou existem situações em que a imunidade subsiste mesmo no desenvolvimento dessas atividades? Como deve ocorrer, então, a verificação da compatibilidade entre aquelas atividades e a regra imunizante?

A resposta a esses questionamentos depende da análise aprofundada de todos os dispositivos constitucionais e legais que moldam a regra de imunidade tributária dirigida aos entes políticos de modo a inibir a instituição de impostos em face das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, em especial as regras gerais impostas pela Constituição da República (CR), notadamente no art. 150, VI, “c” e § 4º, e pelo Código Tributário Nacional (CTN), enquanto diploma legal enunciador dos requisitos formais que complementam a regra de imunidade.

Trabalhar bem este tema – *aspectos peculiares da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos quanto ao ICMS* – é tarefa que exige uma interpretação sistemática e teleológica dos diversos conceitos jurídicos que elucidam a compreensão o instituto da imunidade tributária, de um lado, e a incidência do ICMS, de outro.

Assim, propõe-se no presente estudo a identificar, inicialmente, as premissas conceituais da imunidade tributária, aplicando-as de modo a elucidar as regras gerais da imunidade relacionada às instituições de educação e de assistência social quanto aos impostos, para, com base nelas, destrinchar e esclarecer as peculiaridades que envolvem a convivência desta norma de imunidade com as operações de circulação de mercadoria, critério material do ICMS.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NOÇÕES GERAIS.

Da identificação como “regras de limitação constitucional ao poder de tributar”, passando por “hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas na Constituição da República” e “exclusão do próprio poder de tributar”, até a “teoria da imunidade como técnica legislativa de exoneração” e sua conceituação como “normas jurídicas de incompetência tributária”; caminhou a doutrina na análise da imunidade tributária.

De todas essas acepções, adotar-se-á no presente estudo a última delas, desenvolvida pelo eminente jurista Paulo de Barros Carvalho, para quem a imunidade tributária é

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹.

Em razão da sua relevância para o desenvolvimento do tema ora tratado, passa-se a expor breves notas explicativas sobre essa definição.

O primeiro ponto a considerar é a sua natureza normativa. A imunidade tributária, afirma Paulo de Barros, não é “hipótese de incidência”, não é “técnica legislativa”, é, em verdade, conjunto de regras jurídicas descritas no corpo da Constituição da República.

Esta é, portanto, sua segunda característica: está necessariamente incluída, no ordenamento jurídico brasileiro, no texto da Carta Magna. E assim o é por opção do legislador constituinte, considerando, acredita-se, o caráter analítico do nosso Diploma Maior.

Em verdade, todos os enunciados que estabelecem as competências tributárias foram inseridos na Constituição, de modo que, coerentemente, assim se fez com as regras de imunidade tributária, eis que sua função nada mais é senão, somadas às demais, delimitar a competência tributária dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Nesse contexto, exsurge um questionamento: o que, então, diferencia as normas imunizantes das demais normas de competência?

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 369.

Paulo de Barros Carvalho, com esteio na doutrina normativa de Norberto Bobbio, esclarece que, diferentemente das demais normas de competência, as regras de imunidade possuem, em sua totalidade, modal deôntico negativo, intitulado “proibido obrigar”. São suas palavras:

É hora de cifrar a composição deôntica peculiar que as normas de imunidade apresentam. Se as reduzirmos ao mínimo simbólico, vamos nos deparar, iterativamente, com a combinação (VO) – “proibido obrigar” – fazendo entrever que o constituinte estatui uma vedação que inibe o legislador ordinário de regular específicas matérias. Aquele que comanda (legislador constituinte) firma a proibição de que o destinatário da regra (o legislador infraconstitucional) discipline certas situações, obviamente para tolher o surgimento de vínculos jurídico-tributários².

Com efeito, por atuar na construção da competência tributária, uma regra de imunidade estatui comando proibitivo a determinado ente político, vedando-lhe a instituição de obrigação tributária sobre determinada pessoa ou situação descritos no seu enunciado constitucional (*comando proibitivo*).

Como ao ente tributante, no exercício da competência tributária, cabe *obrigar* pessoas (que se tornam, por isso, sujeitos passivo de obrigação tributária) ao recolhimento de determinado tributo, mediante criação de enunciados jurídicos, a norma de imunidade atua no sentido de lhe tolher esta possibilidade de instituir uma obrigação. Por isso, diz-se, *proíbe obrigar*.

Logo se vê, pois, que a norma de imunidade está dentre aquelas cuja função é regular a criação de outras normas. Por essa razão, conclui-se, são *normas de estrutura*; não de conduta³.

Por fim, o último tópico a se esclarecer quanto ao conceito em estudo, é que as regras de imunidade caracterizam *expressa e especificamente* as situações por elas alcançadas.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 365.

³ Clélio Chiesa esclarece que “tanto as regras de conduta quanto as de estrutura integram o sistema do direito positivo, porém, prestam-se a fins diversos. As de conduta regulam as relações entre sujeitos da interação social e as normas de estrutura destinam-se a regular a formulação de outras normas, indicando o órgão competente, o procedimento a ser adotado e a forma de criação, modificação e eliminação de determinado instrumento normativo do sistema” (CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. 1ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 118).

Isto é, em seu conteúdo, descrito na Carta Magna, já estão explicitamente delimitadas as pessoas e/ou situações que não poderão ser alcançadas pelas regras-matrizes de incidência tributária instituídas pelos entes políticos.

Nesse ponto, Paulo de Barros Carvalho, acertadamente, lembra que:

Para que fique delineado o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual. A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante⁴.

Quer isso dizer que, os padrões materiais da regra (definidores da pessoa, objeto, situação e tributo atingidos pela norma imunizante) estão expressa e suficientemente descritos no texto constitucional.

Esta premissa é indispensável para analisar o alcance e a correção das normas infraconstitucionais que, por ordem da Constituição, ingressam no tema da imunidade.

Há que se concluir, nesse passo, que não é dado à lei ultrapassar os comandos materiais descritos na constituição quanto à imunidade tributária.

Esse traço característico do tema (conforme conceito aqui adotado), alinha-se com o reconhecimento da relevância da *teleologia* da norma imunizante, traduzida sempre na preservação de *valores* fundamentais da República. Caminha, desse modo, no sentido de valorizar as escolhas do legislador constituinte e as reconhecer – como, de fato o são, intocáveis pelo legislador ordinário.

Para o Supremo Tribunal Federal, os valores e a finalidade dos enunciados constitucionais que veiculam as regras de imunidade são indispensáveis para sua *interpretação*.

O Ministro Gilmar Mendes, em voto proferido no julgamento do RE nº 474132/SC⁵, em sessão plenária, bem esclareceu esse posicionamento da Corte:

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 371.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 474132. Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em 12/08/2010, DJ 01/12/2010, p. 26.

Tanto para ampliar o alcance da norma como para restringi-lo, o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo. [...]

Isso porque as regras de imunidade tributária – embora imediatamente prescritivas, **impondo aos entes federativos um dever de abstenção legislativa** – têm por escopo a consecução de determinadas finalidades ou a preservação de certos valores consagrados no texto constitucional. E somente à luz dessas finalidades e valores, elas devem ser interpretadas.

A regra de imunidade não se configura apenas como simples óbice à imposição de um gravame tributário, mas como **a exclusão de uma determinada atividade, situação ou objeto do âmbito da tributação, com vistas ao atendimento de um escopo constitucional**. [Destaques acrescidos]

Alinhando essas conclusões com o conceito normativo de imunidade tributária (Paulo de Barros Carvalho), pode-se afirmar que a imposição aos entes federados de um “dever de abstenção legislativa” (nos termos eleitos pelo STF) está presente na combinação dos modais deônticos “proibido obrigar”.

A norma de imunidade estabelece, desse modo, a *incompetência tributária* dos entes políticos para instituir obrigação tributária contra determinada pessoa ou sobre certo objeto/situação.

Por outro lado, “a exclusão de uma determinada atividade, situação ou objeto do âmbito da tributação, com vistas ao atendimento de um escopo constitucional” está alinhada ao fato de que o enunciado da regra de imunidade sempre descreve de maneira expressa e específica as situações que contempla.

Por fim, importa registrar que, com ressalva do entendimento de Luís Eduardo Schoueri⁶, as regras imunizantes postas no Texto Maior traduzem a intenção do legislador constituinte de proteger determinados direitos fundamentais da República (como, v.g., o pacto federativo – imunidade recíproca – e o desenvolvimento de direitos sociais como a educação e assistência social em geral – imunidade das associações de educação e de assistência social).

Desse modo, é intuitivo concluir que, ao definir a competência tributária dos entes políticos com o escopo de proteger certos valores constitucionais, as regras de imunidade

⁶ Segundo o professor (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 407), “haverá situações em que o privilégio da imunidade já não terá caráter sistemático, sendo antes produto de negociação entre os constituintes, positivada pelo texto constitucional. Muitas vezes, grupos de pressão acabam por ver seus interesses prestigiados até mesmo no texto constitucional”.

tributária não estão restritas aos impostos. Podem, ao contrário, recair sobre quaisquer espécies tributárias/sobre qualquer dos tributos previstos na Carta Magna.

Muitos, aliás, são os enunciados constitucionais que estabelecem imunidade tributária quanto a taxas e contribuições. Cita-se, por exemplo, o art. 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXVII, e o art. 195, § 7º, todos da Constituição⁷.

A imunidade tributária não está, pois, voltada apenas aos impostos. A conclusão tomada em sentido oposto decorre da identificação – apressada e isolada⁸ – do instituto com o disposto no art. 150, VI, da Constituição da República (CR).

Ora, o estudo da imunidade – assim como de qualquer outro tópico relacionado ao Direito Positivo – não pode se dá com a análise exclusiva de um dispositivo. Deve, ao contrário, considerar a totalidade dos enunciados que tratam do tema para deles extrair, harmônica e coerentemente, seus conceitos e balizas gerais.

Assim, estabelecidas as premissas iniciais, passa-se a analisar as peculiaridades da imunidade tributária dos impostos quanto às associações de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

⁷ Art. 5º. [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; [...]

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; [...]

LXXVII - são gratuitas as ações de habeas corpus e habeas data, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania. [...]

Art. 195. [...] § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁸ Considera-se que “as normas não se derivam de textos legais isolados, mas do contexto jurídico positivo considerado como um todo” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 352)

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS QUANTO AOS IMPOSTOS

3.1 Análise do art. 150, inciso VI, alínea “c”, e § 4º, da Constituição. Fundamento de existência e requisitos constitucionais

As associações educacionais e de assistência social sem fins lucrativos são pessoas jurídicas que, sem intuito empresarial/comercial, se prestam a desenvolver funções próprias do Estado, de modo a atender aos direitos sociais prescritos na Carta Magna, quais sejam:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Desse modo, essas instituições secundam o Estado na realização do bem comum, desenvolvendo atividades básicas e essenciais a sociedade.

Como lembra Roque Antônio Carraza⁹, a tarefa de implementar todos esses direitos sociais é grande demais para que o Estado a cumpra sozinho. Tanto é assim que a própria Constituição previu a participação da sociedade no desenvolvimento desta função:

Art. 204. *As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:*

[...]

II - *participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.* [Grifos acrescidos]

Por essa razão, o legislador constituinte enxergou a necessidade de preservar essas instituições de modo a incentivar seu surgimento e propiciar sua manutenção, e assim o fez através do estabelecimento de regra de imunidade tributária, nos seguintes termos:

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;* [...]

⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 888.

§ 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*. [Grifos acrescidos]

Tem-se, nesses moldes, enunciados constitucionais que estabelecem a incompetência dos entes tributantes para instituir *impostos* sobre o patrimônio, a renda e os serviços das associações de educação e de assistência social, *sem fins lucrativos*, desde que estas atendam aos requisitos estabelecidos em *lei* e naquilo que estiver relacionado às suas *finalidades essenciais*.

Desse modo, a Carta Magna desenha regra de imunidade, estabelecendo de maneira expressa os seus elementos materiais (*pessoa contemplada e espécie tributária relacionada*) e delegando à lei complementar (art. 146, II, da CR¹⁰) a fixação de requisitos formais.

Quanto aos caracteres essenciais da norma, percebe-se, primeiramente, que a incompetência dos entes políticos nela instituída se refere aos *impostos*, dada sua clara aptidão para onerar o patrimônio, a renda e os serviços daquelas associações.

Neste ponto, é de suma relevância esclarecer que a expressão “patrimônio, renda ou serviços” deve ser interpretada de maneira ampla, de modo a abarcar não só os impostos cujos critérios materiais sejam “deter patrimônio”, “auferir renda” ou “prestar serviço”, mas também todas as situações passíveis de tributação através desta espécie tributária.

Isso porque, em boa verdade, “ainda que, juridicamente, o imposto possa incidir sobre uma transmissão de bens ou sobre uma operação de circulação de mercadorias, economicamente todo imposto atingirá patrimônio, renda ou serviços”¹¹.

Interpretação diversa, acabaria por admitir, por exemplo, que uma instituição de assistência social que recebesse, em doação, um imóvel que lhe serviria de sede para o desenvolvimento de suas atividades, estivesse obrigada a recolher ao Estado o imposto incidente sobre as doações (ICD¹²).

¹⁰ Em coerência com a premissa de que os dispositivos legais devem ser interpretados de maneira holística/sistêmica, tem-se convicção de que a lei mencionada no final da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CR, refere-se a lei complementar, em respeito a regra disposta no art. 146, II, do mesmo diploma, para o qual “cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 411.

¹² Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Ora, esta circunstância importaria em inegável oneração do patrimônio da instituição, prejudicando, por óbvio, o desenvolvimento de seu escopo social.

Descumpriria, dessa forma, a finalidade da regra imunizante, na medida em que se admitiria clara oneração das atividades desenvolvidas pelas associações imunes através de um imposto (na hipótese, o ICD). Cairia por terra, assim, a razão de existir (teleologia) da norma¹³.

Assim, é imperativo concluir que *todos os impostos* estão abrangidos pela regra de imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da CR.

Atrelado a isso, a Carta Magna deixou claro que a renda, o patrimônio e os serviços somente estarão no campo de incompetência dos entes públicos se servirem à realização dos fins essenciais daquelas instituições, ou seja, na hipótese de atenderem apenas a prestação do direito social a que se propõe (educação ou assistência social em geral).

Esta é, acredita-se, a real materialidade da norma em análise: proteger as atividades voltadas à promoção da educação e da assistência social. Eis a teleologia da norma.

Disso decorre que, seja qual for o imposto, a imunidade só estará presente se a atividade que lhe ensejaria a cobrança estiver vinculada às finalidades essenciais daquelas entidades contempladas na norma.

Foi com base nessa premissa que o Supremo Tribunal Federal consagrou o entendimento de que “ainda que alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas no art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que o valor dos alugueis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”¹⁴.

Desse modo, nota-se que a aplicação dos recursos na consecução do seu fim social é o liame que permitirá identificar, caso a caso, o preenchimento dos requisitos constitucionais que levam à incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno para instituir impostos contra determinada associação de educação ou de assistência social.

¹³ Este tema tem particular relevância para a análise da imunidade quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS). Por essa razão, será retomado adiante.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 724. Sessão Plenária de 26/11/2003. DJ 11/12/2003, p. 1.

Nesse passo, a atuação dessas instituições que demonstre desvio da sua finalidade essencial – como naquelas em que se verifica a existência de intuito empresarial – impede a incidência da norma de imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Carta Magna.

Coerentemente, a Constituição caracterizou as pessoas jurídicas contempladas pela regra como associações civis cujo escopo é a prestação de serviços de educação ou de assistência social *sem intuito lucrativo/comercial*.

Quer esse dispositivo dizer que os ganhos financeiros auferidos por essas associações devem ser integralmente aplicados no desenvolvimento de suas atividades essenciais. Daí decorre, como se verá adiante, a vedação à distribuição de lucros.

Em resumo, a regra imunizante em estudo impede União, Estados, Distrito Federal e Municípios de incluir as associações de educação e de assistência social que realizam seus fins sociais sem intenção empresarial, como sujeito passivo da obrigação de pagar impostos nas regras-matrizes de incidência tributária por eles instituídas.

Com isso, o texto constitucional encerra a fixação dos elementos materiais da regra de imunidade em estudo, ao passo que delega ao legislador infraconstitucional a competência para definir os requisitos de ordem formal.

Estes, por sua vez, devem ser lançados em harmonia com o comando constitucional, sem inová-lo ou restringir sua aplicação. Em verdade, apenas cabe a lei complementar fixar os deveres instrumentais que possam propiciar às pessoas de direito público interno a verificação do preenchimento dos requisitos materiais inseridos no texto constitucional.

Esta, acredita-se, é a melhor compreensão do tema, por estar alinhada à natureza da regra de imunidade enquanto responsável por definir a competência tributária em sede constitucional.

Ora, se essa é sua função, as regras imunizantes devem constar, obrigatoriamente, no Texto Maior; não cabendo, pois, ao legislador inferior imiscuir-se no tema.

Neste ponto, são esclarecedoras as palavras de Clélio Chiesa:

Há hipóteses de imunidades, como é o caso do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, em que o poder constituinte condicionou a fruição dos seus benefícios ao

cumprimento de deveres instrumentais a serem veiculados por meio de leis infraconstitucionais. Todavia, essa faculdade não é para dispor sobre as normas imunizantes, mas apenas para editar deveres instrumentais¹⁵.

No ordenamento jurídico brasileiro, esta providência coube ao Código Tributário Nacional, recepcionado, após a promulgação da Constituição da República de 1988, com status de lei complementar.

3.2 Análise do art. 14 do Código Tributário Nacional. Requisitos legais para o gozo da imunidade

Precedente à Constituição de 1988, como dito, o Código Tributário Nacional (CTN), prescrevia, em seu art. 9º, regra idêntica àquela constante do art. 150, VI, “c”, da Carta Magna:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - cobrar imposto sobre: [...]

c) o patrimônio, a 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, *observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;*

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Mais adiante, na indicada “Seção II”, o CTN estabelece:

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – *não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;*

II - *aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

III - *manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea *c* do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

¹⁵ CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. 1ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 121.

De início, recorda-se que por se tratar de diploma legal anterior à Constituição de 1988, sua recepção se deu somente no que restou compatível com o novo Texto.

Disso decorre, de pronto, a admissibilidade dos requisitos insertos nos incisos do art. 14, eis que a materialidade da norma de imunidade hoje em vigor no art. 150, VI, “c”, da CR, está repetida *ipsis litteris* no art. 9º, IV, “c”, acima transcrito.

Com isso, está em vigor no ordenamento jurídico pátrio, com status de lei complementar, os requisitos formais que complementam a regra de imunidade ora em análise. São eles:

O inciso “I” repete, como visto acima, comando do próprio texto constitucional, na medida em que traduz a vedação ao intuito empresarial das associações de educação e de assistência social.

Esses dispositivos (art. 150, VI, “c”, da CR e art. 14, I do CTN), separada ou conjuntamente, querem dizer que naquelas instituições “*não pode haver apropriação particular* (por seus fundadores, dirigentes ou gestores) *dos resultados positivos, ou, mesmo, a intenção de fazê-lo (animus distribuendi)*”¹⁶.

Isso não quer dizer, entretanto, que estas associações não possam auferir lucro. Por óbvio, o resultado positivo é, mais do que esperado, indispensável para sobrevivência e consecução de suas finalidades essenciais.

A vedação da distribuição quer dizer, em verdade, que todo o lucro auferido deve ser aplicado nos custos e despesas que a instituição suporta para realizar as atividades sociais a que se propõe.

Em verdade,

o Código Tributário Nacional proíbe a distribuição de lucros, exatamente no pressuposto de que existam ou possam existir. Os lucros, o excedente da receita sobre os gastos, não estão proibidos. Apenas se coíbe distribuí-los ou tê-los como meta. Aliás, se a pobreza fosse o pressuposto da imunidade, inútil seria o dispositivo da Constituição Federal¹⁷.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2012. p. 892.

¹⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação e de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998. p. 175-176.

Já o requisito do inciso “II” (que as associações apliquem *integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais*) tem o condão de preservar os investimentos sociais dessas instituições no ambiente interno. Isto é, tem a pretensão de impedir que os recursos auferidos aqui no País deixem de ser aplicados na preservação dos direitos sociais internos para serem investidos em atividades no exterior.

Por fim, cuida-se o terceiro e último requisito do CTN (*manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*) de obrigação acessória que tem o condão de garantir ao Fisco a possibilidade de verificar, através das informações prestadas pelas instituições, o cumprimento dos outros requisitos (incisos I e II).

Desse modo, o Código Tributário Nacional – com status de lei complementar, repita-se, e responsável pela regulamentação das matérias gerais em direito tributário, como sabido¹⁸ – institui os requisitos formais da imunidade tributária dos impostos e contribuições às instituições sem fins lucrativos, de modo a dar completude à regra do art. 150, VI, “c”, da Constituição.

4 A IMUNIDADE DAS ASSOCIAÇÕES QUANTO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) – ASPECTOS PECULIARES

A premissas expostas nos tópicos anteriores bastam para demonstrar que inexistem nos dispositivos constitucionais e legais que cuidam da imunidade das associações de educação e de assistência social qualquer regramento que limite sua abrangência, de maneira objetiva, a determinados impostos.

Em verdade, todos os impostos passíveis de instituição pelos entes tributantes foram abrangidos pela regra imunizante em estudo, o que nos leva a fácil conclusão de que também o ICMS-Mercadoria foi contemplado.

¹⁸ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Não obstante, as situações que caracterizam a ocorrência do critério material do ICMS-Mercadoria¹⁹ têm gerado, na prática, peculiar dificuldade de visualização.

Primeiro, porque englobam operações (aquisição e venda de mercadorias) que são realizadas, tipicamente, com intuito empresarial, o que, por si só, exige análise acurada do caso concreto para identificar o respeito aos requisitos da norma de imunidade.

E, segundo, porque as situações de aquisição de mercadoria, especialmente no mercado interno, exigem análise a partir da distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, de modo a concluir pela incidência ou não da regra imunizante.

Desse modo, a verificação da imunidade quanto às associações descritas no art. 150, VI, “c”, da CR, impõe, quanto a esta espécie (ICMS-Mercadoria), maior debate. É o que se passa a fazer.

4.1 A necessidade de análise casuística para verificação da abrangência do ICMS-Mercadoria na regra imunizante do art. 150, VI, “c”, da CR.

Já se sabe, a essa altura, que a imunidade tributária das associações de educação e de assistência social tem por escopo o incentivo à promoção, por entidades privadas, dos direitos sociais consagrados na Carta Magna.

Por essa razão, o constituinte deixou claro que a regra imunizante, nos termos do art. 150, § 4º, da CR, compreende “somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

Quer isso dizer que eventuais atividades desenvolvidas pelas instituições de educação e de assistência social que não atendam à consecução dos seus fins sociais (educação ou outra forma de assistência social), estará fora do campo de abrangência da imunidade.

¹⁹ Neste ponto, há que esclarecer que, apesar de se ter conhecimento acerca da incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, o presente estudo se debruça apenas sobre o ICMS Mercadorias, eis que é neste critério material (operação de circulação de mercadoria, nas operações internas e nas importações), que tem lugar a problemática da imunidade das associações civis. Não por acaso, sempre que se menciona de forma extensa o nome desse imposto, fala-se apenas em “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”.

E isso não é o bastante. A Carta Magna, como já visto, também exige que a atuação dessas instituições se dê despida de interesse empresarial/intuito lucrativo (aqui compreendido como a aquisição de lucro com a finalidade de promover o enriquecimento dos sócios/gestores).

Sabe-se que esses requisitos são aplicáveis a regra de imunidade como um todo, estando sua verificação vinculada, portanto, a qualquer imposto.

No entanto, as situações que caracterizam a ocorrência do critério material do ICMS-Mercadoria²⁰, especialmente as operações de *venda* de mercadorias realizadas pelas instituições de educação e de assistência social, exigem, por sua própria natureza – historicamente empresarial – ainda mais atenção.

Questiona-se: a só realização desse tipo de atividade importa em desvio das finalidades essenciais daquelas instituições, de modo a afastar a incidência da regra de imunidade? Ou, d'outra banda, manterá a incompetência dos Estados para cobrar-lhes ICMS se o fruto/rendimento de tais operações for aplicado na consecução dos seus fins sociais?

Sem dúvida, existem hipóteses em que a realização da materialidade desse imposto pelas associações de educação e de assistência social se dá de modo a descumprir os requisitos constitucionais mencionados (vinculação às finalidades essenciais e ausência de intuito lucrativo).

Basta, para tanto, que a venda ou aquisição de mercadoria aconteça com o objetivo de ampliar os lucros da associação de modo a propiciar sua distribuição aos sócios/gestores.

Necessário se faz, diante disso, voltar alguns passos para lembrar que essas instituições realizam fins públicos, ou seja, seus escopos competem, inicialmente, aos entes estatais, responsáveis pela promoção do bem comum através da criação de mecanismos aptos a garantir os direitos sociais inscritos no art. 6º, da CR.

²⁰ Neste ponto, há que esclarecer que, apesar de se ter conhecimento acerca da incidência do ICMS sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, o presente estudo se debruça apenas sobre o ICMS Mercadorias, eis que é neste critério material (operação de circulação de mercadoria, nas operações internas e nas importações), que tem lugar a problemática da imunidade das associações civis. Não por acaso, sempre que se menciona de forma extensa o nome desse imposto, fala-se apenas em “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”.

Pode-se dizer, em razão disso, que, via de regra, as associações civis de educação e assistência social atuam em ambiente público, distante do mundo concorrencial do livre comércio (caracterizado, como sabido, pelo interesse empresarial).

Desponta daí a razão de existir da norma de imunidade em foco: se as associações de educação e de assistência social sem fins lucrativos atuam em pé de igualdade com os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), cumprindo funções que lhe são próprias, elas devem, igualmente, estar a salvo da tributação.

Com isso, evidencia-se que o distanciamento de suas finalidades públicas, traduzido na prática de atos que visam, tão-somente, ao enriquecimento de seus gestores, importará no afastamento (não incidência) da regra imunizante.

Esta conclusão impõe a necessidade de observar se, diante de uma situação (concreta) em que determinada instituição de assistência social ou educação realiza atividade que se identifica, por sua natureza, com o ambiente privado do livre comércio – como é o caso, repita-se, das operações de aquisição e venda de mercadorias –, o objetivo desta atuação está relacionado ao desenvolvimento de suas funções essenciais.

Trata-se, portanto, de análise necessariamente casuística, eis que somente o lançar de olhos sobre o caso concreto permitirá identificar, com certeza, o fim perseguido pela instituição com a realização da operação de comércio.

Sobre o tema ora tratado, Luís Eduardo Schoueri, debruçando-se sobre a imunidade tributária sob a lente da capacidade contributiva e do domínio econômico, esclarece que:

se uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, não há capacidade contributiva. Mas o mero fato de ela passar a atuar naquele Domínio não implica, *ipso facto*, a existência daquela capacidade. *Não são incomuns as situações em que entidades – especialmente as do terceiro setor – se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atenderem a suas finalidades.* Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (públicos) daquelas entidades, então ainda não há que falar em capacidade contributiva²¹. [Grifos acrescidos]

E, mais a frente, esclarece:

Capacidade contributiva surgirá quando o patrimônio, a renda ou os serviços daquelas entidades já não estiverem voltados a sua finalidade, i.e., quando passarem a atender

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 409-410.

a interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram a imunidade²².

Prevê o autor, nesses termos, que os atos de comércio porventura realizados por instituições de educação e de assistência social estarão abrangidos pela norma imunizante, sempre que servirem como meio para obtenção de recursos necessários para a realização dos seus fins sociais.

O Supremo Tribunal Federal também tem adotado esse posicionamento, refletido em verdadeira tendência da Corte (já exposta alhures), de interpretar os dispositivos do Texto Maior que veiculam as regras de imunidade de forma a maximizar a proteção aos valores constitucionais que as fundamentam²³.

Categórico, nesse sentido, é o acórdão por meio do qual o Plenário daquela Corte afirmou que conhecida entidade de assistência social (Instituição Beneficente Lar de Maria) estava abrangida pela norma do art. 150, VI, “c”, da CR, quanto ao ICMS (à princípio incidente) sobre operações de venda de pães (mercadorias)²⁴.

Nesta decisão, a partir da verificação de que a renda auferida com a venda daquelas mercadorias permitia à instituição promover os seus fins sociais, restou vencedora a conclusão segundo a qual é necessário emprestar à regra imunizante interpretação que permite a proteção e o incentivo a essas instituições que realizam atividade tipicamente estatal.

Além disso, ainda neste julgado, reiterou-se, como fundamento, o entendimento da Corte Suprema, segundo o qual:

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*²⁵. [Grifos acrescidos]

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 410.

²³ RODRIGUES, Gustavo Taddeo Kurokawa. A Extensão da Imunidade Tributária sobre a Contribuição Previdenciária Incidente sobre as Receitas de Exportações Indiretas e a Necessidade e o STF se manter Coerente. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 239. São Paulo: Dialética, 2015. p. 89.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210251. São Paulo. Relatora: Ministro Ellen Grace. Tribunal Pleno. Julgado em 26/02/2003, DJ 28/11/2003, p. 347.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203755. Espírito Santo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Segunda Turma. Julgado em 17/09/1996, DJ 08/11/1096, p. 1727.

Harmonicamente, em outra situação de aquisição de mercadoria por associação de educação sem fins lucrativos, o STF chamou pacífico o entendimento:

no sentido de que a imunidade tributária consignada no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal abrange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na importação de *bens utilizados na prestação de serviços específicos das entidades de assistência social sem fins lucrativos*²⁶. [Grifos acrescidos]

Neste último caso, a instituição atuou na qualidade de importador – o que a tornaria, em circunstâncias gerais, contribuinte do ICMS-Importação –, mas, por identificar que o bem adquirido passou a integrar seu patrimônio e servir à prestação de serviços educacionais (portanto, às suas finalidades essenciais/públicas), aquele Tribunal concluiu pela abrangência, no caso, da regra imunizante.

Por todo o exposto, nota-se que a Corte Constitucional tem admitido a imunidade do art. 150, VI, “c”, da CR, quanto ao ICMS sempre que se verificar, na hipótese (análise casuística), que a aquisição ou a venda da mercadoria se deu como maneira de propiciar o desenvolvimento das finalidades essenciais das instituições contempladas no enunciado – seja auferindo renda, seja ampliando seu patrimônio.

Assim, é possível concluir que a mera realização de operação de aquisição ou venda de mercadoria por associação contemplada no art. 150, VI, “c”, da CR, não demonstra, por si só, desvio de suas finalidades essenciais para inserção no ambiente concorrencial.

É a destinação dos rendimentos auferidos ou do patrimônio adquirido em razão daquelas operações, verificada caso a caso, que indicará se as associações de educação ou de assistência social poderão ou não figurar como sujeito passivo da obrigação tributária de recolher ICMS-Mercadoria.

4.2 A imunidade nas operações de aquisição de mercadoria pelas instituições de educação e assistência social. Contribuinte de direito versus contribuinte de fato.

Este tema está refletido, de certa maneira, nas considerações feitas acima.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 776205. São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em 18/10/2011, DJ 09/11/2011, p. 486.

É que, como visto, o Supremo Tribunal Federal tem admitido a aplicação da norma imunizante do art. 150, VI, “c”, da Constituição, às instituições de educação e de assistência social que figuram na condição de importador de bem destinado ao seu patrimônio e, conseqüentemente, à realização de suas finalidades essenciais.

Muitos são os precedentes que afirmam essa tese. Cita-se, v.g.:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIAL SOCIAL RECONHECIDA COM RELAÇÃO AO ICMS INCIDENTE SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS. PRECEDENTES. A jurisprudência da Corte orienta-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, *abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos*. [...] ²⁷.

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. ICMS. Imunidade. Importação. Precedentes. Repercussão geral presumida. 1. É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade tributária consignada no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal abrange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na importação de bens utilizados na prestação de serviços específicos das entidades de assistência social sem fins lucrativos. [...] ²⁸.

Nesses casos, a Suprema Corte analisou circunstâncias de aquisição de bens para compor o patrimônio das entidades imunes e servir ao seu objeto social. Assim, apesar de não fazer referência expressa a tais termos, referem-se, ao que se convencionou chamar de aquisição de bem para ativo fixo ou para uso e consumo dessas sociedades sem fins lucrativos.

Isto é, diferentemente de uma mercadoria que será direcionada a nova operação de venda (revenda), os bens do ativo fixo/uso e consumo estão voltados, sempre, ao uso, pelos seus adquirentes, no desenvolvimento de seu escopo social.

Nesta hipótese, portanto, as instituições de educação ou de assistência social estão enquadradas como “contribuintes de direito”, na medida em que figuram como sujeito passivo diretamente vinculado à materialidade (aquisição de bem) do imposto.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 803906. São Paulo. Relator: Ministro Roberto Barroso. Primeira Turma. Julgado em 28/10/2014, DJ 20/11/2014, p. 486.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 776205. São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em 18/10/2011, DJ 09/11/2011, p. 486.

Nos termos do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária é, por excelência, a pessoa que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador [critério material]”²⁹.

Nesses casos em que as associações de assistência social figuram na condição de contribuinte direto do ICMS (como é o caso das operações de importação acima descritas), a identificação da aplicação da norma de imunidade se dá de maneira mais fácil.

É que, conforme visto alhures, a existência da norma imunizante impede o ente político – no caso do ICMS, os Estados – de instituírem regra-matriz de incidência tributária que tenham como sujeito passivo instituição de educação ou de assistência social que atenda aos seus requisitos.

Por outro lado, a complexa sistemática do ICMS, enquanto tributo *indireto*, fez surgir a figura do “contribuinte de fato”, enquanto a pessoa que, na cadeia de circulação de mercadorias, acaba por suportar o ônus financeiro desse imposto.

Apesar da utilização da palavra “contribuinte”, esta figura não está inserida no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária.

A título de exemplo, pode-se dizer que ao promover a aquisição de canetas para o desenvolvimento de atividades educacionais, uma instituição de educação sem fins lucrativos arcará com os custos do ICMS enquanto consumidora final na cadeia de circulação daquele produto.

O real contribuinte do imposto – aquele que figura na regra-matriz de incidência tributária – nesta operação (aquisição das canetas em ambiente comercial) é a pessoa que promove a venda do produto.

Por essa razão, e mantendo-se a análise no campo normativo (imunidade tributária enquanto norma jurídica), pode-se concluir que o contribuinte de fato/consumidor final escapa à incidência da norma imunizante, eis que, repita-se, sua vedação se dirige à

²⁹ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

identificação das instituições de educação e de assistência social como sujeitos passivo de obrigação tributária.

Sobre o assunto, a Suprema Corte pouco se manifestou até o momento quanto às instituições de educação e de assistência social, de modo que não há como precisar a adoção de uma linha clara de interpretação. Eis o precedente que mais se aproxima desta situação:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – IMUNIDADE – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito, não abarcando o contribuinte de fato*³⁰.

O voto condutor do acórdão, está assim fundamentado:

Na espécie, a associação não é contribuinte de direito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, *figurando como consumidora final – contribuinte de fato*. O preceito da alínea “c” do inciso VI do artigo 150, a brechar a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito*.

No mais, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços incide sobre a circulação do bem, *e não onera quer o patrimônio, quer a renda, quer os serviços das entidades assistenciais*. A imunidade prevista no texto constitucional não impede, dessa forma, a incidência dos chamados impostos indiretos, como é o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Dessas palavras é possível perceber que, apesar de mencionada a conclusão no sentido de que a regra do art. 150, VI, “c”, da CR, está “umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito”, não se externou no inteiro teor do acórdão os motivos que a justificam.

No entanto, a questão foi melhor enfrentada quanto à *imunidade recíproca* (art. 150, VI, “a”, da CR), redundando, inclusive, na pacificação de entendimento naquela Corte no sentido de que as operações de aquisição de energia elétrica, sujeitas à incidência do ICMS, não estão abrangidas por aquela norma relativamente ao contribuinte de fato. Cita-se, a título de exemplo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MUNICÍPIO. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA E TELEFONIA. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ALÍNEA “A” DO INCISO VI DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 491574. Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma. Julgado em 21/08/2012, DJ 05/09/2012.

REPUBLICANA. INAPLICABILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, entende que o Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica e telefonia, por isso não se aplica a imunidade tributária recíproca prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido³¹.

A formação deste entendimento partiu da premissa de que “contribuinte é quem realiza o pressuposto da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços”³².

Chega-se, dessa forma, à conclusão semelhante a anteriormente aduzida: o contribuinte de fato não está contemplado na norma de imunidade (tanto a recíproca, como a direcionada às instituições de educação e de assistência social, similares em essência), pois não pode ser enquadrado como sujeito passivo nas regras-matrizes de incidência tributária.

Assim, com esteio em toda a fundamentação ora desenvolvida, pode-se afirmar que o ICMS-Mercadoria será devido por associação sem fins lucrativos quando figurar na relação como consumidor final/contribuinte de fato (o que ocorre comumente na aquisição de bens no mercado interno); mas, por outro lado, gozará da imunidade nas operações de importação de bem destinado ao desenvolvimento de seu objeto social, hipótese em que figura como contribuinte de direito.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 736607. Santa Catarina. Relator: Ministro Ayres Britto. Segunda Turma. Julgado em 16/08/2011, DJ 18/10/2011. p. 360.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 758886. Minas Gerais. Relator: Ministro Roberto Barroso. Primeira Turma. Julgado em 09/04/2014, DJ 19/05/2014.

5 CONCLUSÃO

Considerando tudo o quanto exposto, a primeira conclusão que se impõe asseverar é que a mera realização de operações de circulação de mercadoria por entidade de educação ou de assistência social não tem o condão de impedir, por si só, a incidência da regra de imunidade encartada no art. 150, VI, “c”, da Constituição.

Partindo do pressuposto de que a imunidade tributária é conjunto de regra constitucional que institui a incompetência dos entes políticos para obrigar ao cumprimento de obrigações tributárias, chegou-se à conclusão de que a norma direcionada àquelas instituições veda a sua inclusão, nas regras-matrizes instituídas pelos Estados, como sujeito passivo da obrigação tributária de recolher ICMS.

O fato, entretanto, deste imposto ter por critério material a realização de atividade tipicamente empresarial – operações de circulação de mercadorias – exige análise casuística acurada de modo a permitir a verificação do atendimento ou não aos requisitos constitucionais e legais que norteiam a aplicação da norma imunizante, notadamente, a *vinculação da atividade aos anseios sociais da instituição* (direitos sociais) e *ausência de intuito lucrativo*.

Viu-se, além disso, que a configuração do ICMS como imposto indireto – contribuinte de fato *vs.* contribuinte de direito – também impacta na aplicação da norma imunizante.

Restou incontroverso que, nas situações em que as instituições de educação e assistência figuram como contribuinte de direito, assumindo a feição de sujeito passivo do ICMS, a imunidade subsistirá sempre que, na análise do caso concreto, se confirmar que a operação de circulação de mercadoria se deu no único intuito de propiciar a realização de seus fins sociais.

D’outro lado, e por fim, ao figurar na condição de contribuinte de fato/consumidor final, parece-nos que não há como sustentar a incidência da norma imunizante, pois, nesta hipótese, a instituição não é considerada sujeito passivo do ICMS, mas, tão-somente, a pessoa que suporta a carga tributária ao fim da cadeia de circulação do bem.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm > Acesso em: 29 mar. 2016.

BRASIL. Lei n ° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm > Acesso em: 29 mar. 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. 1ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação e de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de Renda – Alterações Fundamentais**. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998. p. 175-176

RODRIGUES, Gustavo Taddeo Kurokawa. A Extensão da Imunidade Tributária sobre a Contribuição Previdenciária Incidente sobre as Receitas de Exportações Indiretas e a Necessidade e o STF se manter Coerente. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 239**. São Paulo: Dialética, 2015

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.