

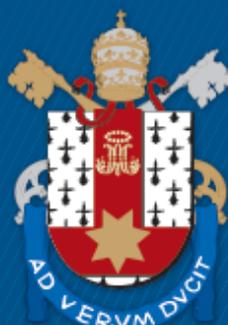
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

JOÃO RICARDO FAHRION NÜSKE

**OS IMPOSTOS INDIRETOS E A (DES)PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA
NECESSÁRIA REANÁLISE DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

Porto Alegre
2018

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*



Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

JOÃO RICARDO FAHRION NÜSKE

**OS IMPOSTOS INDIRETOS E A (DES) PROTEÇÃO DE DIREITOS
FUNDAMENTAIS: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**

Porto Alegre
2018

JOÃO RICARDO FAHRION NÜSKE

**OS IMPOSTOS INDIRETOS E A (DES) PROTEÇÃO DE DIREITOS
FUNDAMENTAIS: uma necessária reanálise das imunidades tributárias**

Dissertação apresentada como requisito para
obtenção do título Mestre em Direito pelo
Programa de Pós-Graduação em Direito da
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande
do Sul – PUCRS.

Orientador: Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre
2018

A todos aqueles que, de alguma forma, estiveram e estão próximos de mim, fazendo esta vida valer cada vez mais a pena.

AGRADECIMENTOS

O curso de mestrado inicia muito antes do resultado da prova de seleção, tendo início já na difícil opção em fazer ou não o curso e qual a instituição que melhor se enquadra com o projeto de pesquisa a ser apresentado. Ter o apoio neste momento é crucial, permitindo uma total segurança no rumo a ser dado nos próximos dois anos.

Dois anos, período em que os limites são colocados em prova com reiteradas publicações, apresentações, debates, pesquisas, dentre inúmeros outros eventos que tornam o mestrado algo tão peculiar.

Os períodos de renúncia a momentos de lazer, de relacionamentos, momentos profissionais que por vezes acabam tendo que ser deixados de lado, talvez não se comparem as amizades feitas, as parcerias firmadas, a compreensão de que efetivamente somos dependentes dos outros, seja para que possamos ser apoiados ou criticados, seja para que possamos aprender com os acertos e erros daqueles que já passaram por esta experiência.

A conclusão destes dois anos de curso não se deve tão somente a um esforço pessoal, mas sim a um conjunto de pessoas que contribuíram e certamente continuarão a contribuir para meu crescimento, razão pela qual merecem o mais profundo agradecimento.

Primeiramente, à minha esposa Juliana, não só pelo apoio antes e durante o período de mestrado, mas também por todo o incentivo ao crescimento e pela renúncia quase coletiva a uma vida social. Pelas noites em claro me apoiando na elaboração de artigos e pelos longos debates – ou simplesmente como ouvinte.

Aos meus pais e irmãos pelo apoio incondicional durante o mestrado, me incentivando e tentando entender o que realmente representava estes dois anos para mim. Meu pai, responsável por fazer o mestrado ser aplicado na vida prática, deixando de lado o caráter puramente teórico que muitas vezes toma conta do mestrado. Minha mãe, e também minha sócia no escritório, pelo total suporte seja como mãe, seja como advogada, assumindo responsabilidades minhas para que pudesse reduzir a sobrecarga trazida pela vida profissional e acadêmica.

Aos meus sócios, logicamente, por compreender as minhas ausências por longos turnos ou períodos, pela redução eventual de produtividade e principalmente por assumir junto de mim as minhas responsabilidades, permitindo que pudesse focar no mestrado.

Ao meu parceiro de eventos e orientador, Paulo Caliendo, não tenho palavras para agradecer as inúmeras oportunidades que me foram criadas, seja na produção acadêmica, seja na organização de eventos, contribuindo diretamente no meu crescimento pessoal e profissional. Por aceitar o tema do meu projeto de pesquisa, ainda que contrariamente a boa parte da doutrina e da jurisprudência e pela orientação durante toda a pesquisa e elaboração do presente trabalho. Ainda que o período de “orientação” formal se encerre com o fim do mestrado, os ensinamentos e a parceria na organização de eventos permanecerão ao longo dos anos, seja na academia, seja na esgrima.

Ao Professor Arthur Ferreira Neto por compreender minha situação de, ao mesmo tempo, concluir o curso de especialização na PUCRS e cursar o mestrado em direito, e aceitar minha prorrogação na conclusão da especialização.

Ao Dr. Luís Eduardo Schoueri por, primeiramente, aceitar o convite de participar da avaliação do presente trabalho, com participação em banca, mas também pelas discussões em suas vindas a Porto Alegre ou pelas redes sociais, permitindo meu crescimento tanto nas mais diversas áreas do direito quanto em caráter. Não poderia deixar de agradecer, também, pela oportunidade de me associar ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT – o que certamente me permitirá aprofundar ainda mais o conhecimento na matéria tributária.

Ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD/PUCRS) por me acolher de forma tão familiar, e por permitir o aprofundamento do meu conhecimento no direito. À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pela bolsa de estudos que custeou parte do curso de mestrado em direito.

A todos meus professores do mestrado que não se ativeram repassar informações, mas debater amplamente, escutando, questionando e estimulando o debate, permitindo um maior crescimento individual e coletivo.

Aos amigos conquistados durante o mestrado em direito que por longos períodos dividiram comigo as salas do prédio 11 da PUCRS, especialmente à Marina, ao Sérgio, à Manu que, cada qual com sua característica, me ajudaram, apoiaram, criticaram, debateram, riram e se desesperaram junto comigo. Certamente o curso de mestrado não seria o mesmo sem vocês e a conclusão desta etapa deve-se, em muito, à amizade de vocês. Colegas que, com as adversidades e conquistas acabaram como

amigos e com eles vieram outros, com o Jonathan que, em que pese por pouco tempo, mostrou-se uma pessoa de amizade excepcional.

RESUMO

A presente dissertação tem por objeto a análise da repercussão econômica dos impostos indiretos sobre entidades beneficiadas pelas imunidades tributárias. Para tanto, investiga-se de maneira crítica a oneração do patrimônio destas entidades através da carga tributária indiretamente incidente na cadeia produtiva. A partir de uma interpretação sistemática-teleológica considera-se a necessidade de proteção do patrimônio como forma de assegurar que o fornecimento de direitos fundamentais pelas mesmas não seja atingido pela tributação. Referida necessidade teria como instrumento as imunidades tributárias que, por sua vez, ao ser aplicada aos contribuintes de fato incorreria em contraposição à não-cumulatividade, visto que impediria o repasse econômico. Conclui-se que, em sendo as imunidades tributárias princípio constitucional, devem as mesmas se sobrepor à não-cumulatividade, devendo ser atribuído um valor maior à proteção e promoção dos direitos fundamentais através das imunidades, ainda que com isto ocorra uma violação à não-cumulatividade. Diante disto sugere-se a possibilidade da geração de crédito financeiro às entidades imunes proporcional ao valor dos impostos indiretos recolhidos, de modo semelhante ao realizado nas exportações. Complementa-se com a sugestão de mudança legislativa que permita às entidades imunes buscar a conversão em renda, dos referidos créditos financeiros, perante o ente político tributante. Desta forma, ainda que boa parte da doutrina e jurisprudência entenda que os contribuintes de fato não integrem a relação jurídico tributária, uma reanálise das imunidades tributárias mostra-se necessária a fim de se assegurar a efetividade dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: Impostos indiretos. Contribuinte de fato. Imunidades Tributárias. Proteção e Promoção de Direitos fundamentais. Não-cumulatividade.

RÉSUMÉ

Le but de cette thèse est d'analyser la répercussion économique des impôts indirects sur les entités bénéficiant d'immunités fiscales. Pour cela, il est étudié d'une manière critique la tarification excessive des actifs de ces entités par la charge fiscale indirecte, incidents sur la chaîne de production. A partir d'une interprétation systématique et téléologique on considère la nécessité de protéger le patrimoine de l'entreprise afin d'assurer que la réalisation des droits fondamentaux pour la même ne pas être touché par la taxation. Un tel besoin aurait pour instrument les immunités fiscales qui, à leur tour, s'appliqueraient aux contribuables en opposition à la non-cumulativité, puisqu'elles empêcheraient le transfert économique. Il est conclu que, en étant des immunités fiscales un principe constitutionnel, ils doivent se chevaucher la non cumulativité et devraient se voir attribuer une plus grande valeur à la protection et la promotion des droits fondamentaux par les immunités, même si cela se produit avec une violation de la non la cumulativité. Compte tenu de cela, on suggère la possibilité de générer un crédit financier aux entités bénéficiant de l'immunité tributaire proportionnelles au montant des impôts indirects perçus, similaires à celles effectuées dans les exportations. Cette suggestion est limitée et doit être complétée par un changement législatif qui permettra aux entités immunitaires de demander la conversion en revenu desdits crédits financiers, devant l'état taxateur. De cette façon, bien qu'une grande partie de la doctrine et de la jurisprudence comprennent que le fait que les contribuables ne font pas partie de la relation juridique, un réexamen des immunités fiscales semble être nécessaire afin d'assurer l'effectivité des droits fondamentaux.

Mots-clés: Impôts indirects. Contribuable. Immunité tributaire. La Protection et Défense des Droits Fondamentaux. Non-Cumulativité.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	15
1.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	15
1.1.1 <i>Conceitos doutrinários</i>	15
1.2 OUTRAS FORMAS DE AFASTAMENTO DA TRIBUTAÇÃO	18
1.2.1 <i>Não incidência</i>	18
1.2.2 <i>Isenção</i>	19
1.2.3 <i>Alíquota Zero</i>	20
1.2.4 <i>Imunidades</i>	21
1.3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO PRINCÍPIO OU COMO REGRA	26
1.4 PROTEÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	35
1.5 FORMAS DE INTERPRETAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	39
1.5.1 <i>Teleológica</i>	40
1.5.2 <i>Restritiva</i>	42
1.5.3 <i>Sistemática</i>	43
1.6 ABRANGÊNCIA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	44
1.6.1 <i>Impostos Diretos e Indiretos x Contribuintes de Fato e de Direito</i>	44
2 IMPOSTOS INDIRETOS E A REPERCUSSÃO ECONÔMICA.....	50
2.1 IMPOSTOS INDIRETOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO	50
2.2 O INSTITUTO DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS IMPOSTOS INDIRETOS	54
2.3 DA NÃO-CUMULATIVIDADE	57
2.4 TRIBUTAÇÃO INDIRETA, ONERAÇÃO DAS ENTIDADES IMUNES E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	65
2.5 O INSTITUTO DA IMUNIDADE COMO FORMA DE PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES IMUNES	72
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS INDIRETOS	82
3.1 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE X PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS ATRAVÉS DAS IMUNIDADES	82
3.2 O CONTRIBUINTE DE FATO E A NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS IMUNIDADES.....	89
3.3 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA.....	99
3.4 UMA RECONSTRUÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS, QUANTO AOS TRIBUTOS INDIRETOS, À LUZ DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA	108
CONCLUSÃO	121
REFERÊNCIAS.....	127

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 reconhece ao longo de seu texto inúmeros direitos fundamentais, tais como a assistência, a saúde, educação, a liberdade religiosa, dentre inúmeros outros. Da mesma forma, resta assegurado aos entes políticos a denominada competência tributária, afim de que se possa assegurar o fornecimento, também, dos direitos acima elencados.

Ao passo que reconhece direitos fundamentais, assegura a arrecadação tributária, também veda expressamente a instituição de impostos sobre determinadas entidades que oferecem serviços diretamente relacionados a direitos fundamentais, enumerando imunidades tributárias no artigo 150, VI do texto constitucional. Ocorre que também assegura, nos chamados tributos indiretos, a possibilidade da repercussão econômica do tributo, ou seja, o repasse do valor dos tributos indiretos para o adquirente das mercadorias ou produtos através do preço. Com isso o consumidor final, seja ele imune ou não, arcará financeiramente com o ônus tributário, ficando a cargo do contribuinte de direito o repasse dos valores aos cofres públicos.

Dessa maneira, o tema da presente pesquisa centrou-se na possibilidade de reconhecer a imunidade tributária do contribuinte de fato – quando entidade imune – como forma de proteção de seu patrimônio e promoção de direitos fundamentais.

Inicia-se a pesquisa, no primeiro capítulo, com discussão a respeito das diferenças existentes entre as imunidades e as demais formas que impedem a tributação, como a não incidência, isenções e “alíquota zero”, salientando-se o peso e relevância constitucional atribuída pelo constituinte às imunidades tributárias.

Diante das divergências existentes na doutrina elaborou-se amplo debate sobre a natureza jurídica das imunidades tributárias, apontando pontos que determinam serem as mesmas regras e outros que demonstram sua natureza de princípio. Em que pese o reconhecimento daqueles que defendem se tratar as imunidades de regras, adota-se na pesquisa a posição de que as mesmas consistem em princípios, devido a forte ligação que possui com a preservação, proteção e estímulo tanto de valores quanto de direitos fundamentais.

Com esta proximidade com valores e direitos fundamentais abordou-se, de maneira específica, a forma como se dá a proteção e promoção dos mesmos através das imunidades tributárias. Isto porque, em se tratando de questões de manifesta

relevância entendeu o constituinte por deixar afastados da atividade arrecadatória tributária dos entes políticos determinados valores e direitos de relevante significado político, social, econômico e religioso. Ademais, salientou-se que as atividades prestadas pelas entidades detentoras de imunidade são realizadas de forma complementar às obrigações do Estado. Isto porque, como se abordará, direitos como saúde, assistência e educação são, além de direito de todos, obrigação do Estado que, devido a uma impossibilidade técnica-financeira, permite que a concretização destes direitos seja realizada através da iniciativa privada. Assim, em sendo uma delegação de uma responsabilidade dos entes políticos, não haveria como autorizar a tributação das atividades.

Em que pese as afirmações acima sejam todas fundamentadas doutrinariamente, foi necessário abordar as diferentes formas de interpretação das normas constitucionais, passando pela teleológica, restritiva e sistemática, concluindo-se pela necessidade de que as imunidades tributárias, como normas constitucionais garantidoras de direitos fundamentais, devam ser interpretadas tanto de forma teleológica quanto sistemática. Com isso se garantiria a concretização das finalidades das imunidades tributárias, dentro do contexto de todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Ao final do primeiro capítulo inicia-se o debate acerca da distinção entre contribuinte de fato e de direito, como forma de garantir-se a não-cumulatividade tributária através do repasse do ônus econômico do tributo.

No segundo capítulo passa-se a investigar o instituto, também constitucional, da não-cumulatividade tributária, iniciando-se pelo surgimento dos tributos indiretos no ordenamento jurídico, analisando-se as 3 correntes existentes, que adotam critérios distintos como a capacidade contributiva, o técnico-administrativo e o financeiro. Conclui-se nesta primeira análise que os critérios atualmente existentes não seriam suficientes para a solução da problemática trazida no trabalho.

Em seguida, no mesmo capítulo, ressalta-se o instituto da repercussão econômica dos tributos indiretos como forma de se assegurar o devido cumprimento à não-cumulatividade tributária. Todavia, mostra-se, também, que a transferência do ônus econômico dos tributos ao consumidor final – adquirente de produto ou mercadoria – faz com que o patrimônio deste acabe sendo onerado pela arrecadação estatal o que, em princípio, não se mostra inconstitucional.

Ressalta-se que a inclusão do valor correspondente ao tributo indireto junto ao preço da mercadoria ou produto adquirido por entidade imune faria com que o patrimônio desta passasse a ser onerado financeiramente – ainda que indiretamente – por impostos constitucionalmente instituídos pelos entes políticos. Com isso, demonstrou-se a necessidade de reanálise do instituto da repercussão econômica e jurídica dos tributos indiretos quando o contribuinte de fato ostentar a qualidade de entidade imune, a fim de se evitar que a mesma seja onerada pela carga tributária.

Verifica-se, ainda, o instituto da não-cumulatividade tributária, sua criação no direito nacional e internacional, apontando as formas em que o mesmo é tratado, através das técnicas do valor agregado e do valor integral com compensação. Com a apresentação da técnica adotada pelo Brasil exemplifica-se com casos numéricos a forma em que se concretiza a não-cumulatividade nos tributos indiretos, focando na possibilidade da repercussão econômica. De forma contínua, abordam-se as correntes que entendem ser este instituto uma regra, um princípio ou até mesmo que possa ter natureza dúplice, tanto de princípio quanto de técnica.

Adota-se no presente trabalho o entendimento doutrinário de que a não-cumulatividade se trata de sistema híbrido, possuindo ao mesmo tempo característica de princípio e de técnica arrecadatória. Ademais, não obstante se entender tratar de instituto híbrido, é trazido o ponto de vista no qual a ênfase do direito tributário deve ser a consistência de todo o sistema jurídico, assegurando uma justiça fiscal e garantindo garantias constitucionais.

Continuando neste capítulo aprofunda-se o debate sobre a tributação indireta, a oneração das entidades imunes e a capacidade contributiva das mesmas. Por um lado, os tributos indiretos que se encontram intrinsecamente relacionados à não-cumulatividade, garantem que não haja uma oneração excessiva do consumidor final. Por outro lado, as imunidades tributárias asseguram que o patrimônio das entidades não poderá ser onerado financeiramente por impostos, sejam diretos ou indiretos, ocasionado o debate cuja solução busca-se apresentar no terceiro capítulo.

Com relação à capacidade contributiva, realiza-se uma diferenciação importante sobre a capacidade econômica e a capacidade contributiva, concluindo-se que as entidades detentoras de imunidade efetivamente possuem uma capacidade econômica, porém não possuem capacidade contributiva. Isto porque, por determinação do constituinte, as mesmas deverão utilizar esta capacidade para reinvestir e assegurar o cumprimento do fornecimento de seus serviços, ou também,

garantindo direitos fundamentais, ao invés de destacar parte desta economia para custear despesas com tributos. Salienta-se que, caso não fosse a imunidade tributária as entidades imunes poderiam vir a ostentar capacidade contributiva.

Por fim, no terceiro capítulo desta pesquisa busca-se, de forma integrada, interpretar os institutos das imunidades tributárias, da não-cumulatividade, da repercussão econômica, apresentando proposta de solução para eventuais incongruências existentes.

Inicia-se o terceiro capítulo com a abordagem da finalidade das imunidades tributárias, qual seja, a proteção do patrimônio das entidades e, indiretamente, a promoção e proteção de direitos fundamentais que são por elas concretizadas. Aborda-se a questão que afirma consistirem as finanças das entidades em parte de seu patrimônio econômico, devendo ser também protegido. Aponta-se a incongruência existente uma vez que a mesma garantia que protege o patrimônio da entidade em casos de importação, o deixará desprotegido caso venha a ocorrer uma aquisição de produtos no mercado nacional. A presente diferenciação violaria a segurança jurídica e a isonomia, além de influenciar diretamente na balança comercial brasileira.

O cumprimento da não-cumulatividade, invariavelmente, importará no descumprimento da finalidade essencial das imunidades tributárias, uma vez que não haverá proteção do patrimônio dos contribuintes de fato, conforme corrente doutrinária e jurisprudencial majoritária atualmente. O contrário também se apresenta verdadeiro, ao cumprirmos a vontade do constituinte e aplicarmos a imunidade tributária do contribuinte de fato – protegendo seu patrimônio – incorrer-se-ia em violação à não-cumulatividade. Com isso mostra-se necessário e, como de fato é abordado neste capítulo, a forma como se daria a aplicação conjunta destes dois princípios constitucionais, a imunidade tributária e a não-cumulatividade.

Sugere-se, por um lado, que a entidade passe a ser detentora de crédito financeiro referente ao valor do tributo indireto à qual a mesma foi submetida na aquisição e produtos e mercadorias, permitindo que o referido crédito seja restituído pelo ente político responsável pelo tributo que incidiu. A adoção de crédito financeiro ainda se encontra pendente de reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal e, com relação à restituição do crédito pelo ente político, careceria ainda de alteração legislativa específica. Todavia, desta forma mostra-se viável a aplicação conjunta

tanto da não-cumulatividade quanto da imunidade tributária dos contribuintes de fato, atingindo a finalidade das imunidades tributárias.

Na busca de solução que não envolva alteração legislativa, ou seja, mantendo as possibilidades dentro do ordenamento jurídico nacional atual passou-se a analisar a figura dos contribuintes de fato à luz de uma interpretação teleológica das imunidades tributárias. Conclui-se desta análise que a *telos* das imunidades tributárias é a proteção do patrimônio das entidades imunes, evitando que seja onerado pela carga tributária instituída pelos entes políticos. Conseqüentemente, através desta constatação, mostrar-se-ia inconstitucional o afastamento da entidade imune da proteção constitucional das imunidades pelo fato de figurarem como contribuinte de fato. Isto porque, em não tendo havido esta restrição pelo constituinte originário, não caberia ao intérprete esta redução de garantias constitucionais envolvendo direitos fundamentais.

Diante da histórica divergência jurisprudencial sobre o tema, apresentou-se no terceiro capítulo o histórico de decisões do Supremo Tribunal Federal, mostrando as divergências surgidas ao longo dos anos, que acabou mantendo-se no sentido de não reconhecer as imunidades tributárias aos contribuintes de fato por não integrarem a relação jurídico tributária.

Por fim, retoma-se a lição de Aliomar Baleeiro no sentido de realizar a interpretação sistemática e teleológica das imunidades tributárias, analisando-se também o aspecto econômico da repercussão dos tributos indiretos, buscando-se a proteção das entidades imunes.

Diante do reconhecimento tanto das imunidades como da não-cumulatividade como princípio, realiza-se a ponderação destes dois institutos, concluindo por uma prevalência das imunidades tributárias em decorrência da proteção e promoção de direitos fundamentais.

Sustenta-se, assim que, em utilizando-se somente o ordenamento jurídico nacional atual seria necessária a ponderação entre os dois institutos constitucionais, fazendo com que invariavelmente um deles deixe de ser cumprido. Sugere-se, portanto, a necessidade de alteração legislativa que permita a coexistência harmônica e sistemática a não cumulatividade e das imunidades tributárias.

1 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 Imunidades Tributárias

1.1.1 Conceitos doutrinários

A Constituição Federal de 1988 já no seu preâmbulo institui o Brasil como um Estado Democrático, assegurando inúmeros direitos de cunho social e individual, como a segurança, bem-estar, igualdade e a liberdade, dentre outros dispostos ao longo do texto constitucional. Ocorre que, com a necessidade de se garantir a efetividade destes direitos e garantias, o contribuinte atribuiu aos agentes políticos a competência tributária, ou seja, a possibilidade de criar, majorar ou reduzir tributos, seja por motivos fiscais, seja por motivos extrafiscais.

Diante desta possibilidade de instituir tributos com finalidade arrecadatória, atribuídas aos entes políticos, entendeu o constituinte originário por instituir também limitações ao poder de tributar, fazendo com que o mesmo diploma (Constituição) responsável por atribuir, também foi responsável por limitar este poder. Com isto, através do disposto na Seção II da CF/88 o poder de tributar não mais pôde ser exercido de forma arbitrária – como o era no passado – fazendo surgir, com isto, o instituto das imunidades tributárias.

No caso das imunidades, antes de adentrarmos nas suas peculiaridades, faz-se necessário abordar sua natureza jurídica, tendo em vista as diversas correntes doutrinárias existentes sobre o tema.

Parte da doutrina brasileira, ao abordar a temática, classificam as mesmas como uma norma negativa de competência por considerarem que a Constituição Federal ao estabelecer expressamente sob quais situações estaria o ente político proibido de instituir tributos, estaria criando uma norma negativa de competência destes entes.¹ Paulo de Barros Carvalho, ao abordar o tema, elenca 5 características das imunidades para esta corrente, afirmando ser uma *classe finita e imediatamente determinável*, no sentido de delimitar como imunidade tão somente aquelas previstas na Carta Constitucional. Constituem-se *normas jurídicas*, não sendo possíveis vedações implícitas, e excluindo as imunidades da regra geral de direito público de

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses. 2013. p. 370.

que o que não está permitido está proibido. Dentre todas as normas jurídicas passíveis de regular o direito tributário, entende-se que somente aquelas oriundas do texto constitucional é que são passíveis de se considerar como imunidade tributária, em especial por se entender – nesta corrente – se tratar de uma norma negativa de competência. Assim, em sendo atribuído à Constituição Federal a competência tributária, somente uma norma constitucional estaria apta a negar a mesma.

É necessário, também – segundo a doutrina –, que “o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos”². Por fim, buscando evitar que através das imunidades tributárias se retire por completo a possibilidade arrecadatória das pessoas políticas, deverá a norma constitucional delimitar especificamente qual o objeto/pessoa imune, de modo que não seja necessário nenhuma outra intervenção legislativa, ressalvada a necessidade de regulação – desde que expressamente autorizado pela norma constitucional.

Esta posição adotada, no sentido de se considerar as imunidades tributárias como forma de exclusão da competência, foi objeto de crítica pela doutrina, conforme se observa da obra de Regina Helena Costa:

(...) afigura-se nos incorreta a designação de imunidade como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária, transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi, posteriormente, afastada. (...) a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune. Vale dizer, a competência tributária é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição.³

Outra corrente doutrinária entende ser as imunidades tributárias uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, partindo da premissa de que a competência tributária foi exercida pelo ente federativo, ocorreu o Fato Gerador surgindo, com isso, a obrigação tributária. Assim, desta forma, não haveria uma limitação da competência tributária dos entes políticos, uma vez que efetivamente ocorrem todos os elementos necessários para a instituição do tributo, sendo

² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva. 2016 p. 196.

³ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 49

posteriormente afastado por força desta não incidência constitucionalmente qualificada.

Neste sentido a doutrina de Rubens Gomes de Sousa e Amilcar Falcão:

[...] hipótese especial de não incidência, decorrente de proibições contidas na Constituição e que representam limitações da competência da União, dos Estados, do Município e do Distrito Federal.⁴

[...] uma forma qualificada ou especial de não incidência por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.⁵

Ocorre, todavia, que a doutrina acima trazida pressupõe uma ocorrência fática cronológica onde, primeiramente seriam criadas as normas de competência tributária e, somente após haveria a criação de uma norma de imunidade, que viria como forma de não incidência qualificada. Todavia, não há como – a partir do texto constitucional – desmembrar ou, pelo menos atribuir uma ordem para criação das normas de competência onde, primeiramente seria atribuída a competência para, posteriormente, vir a supressão da incidência. Isto porque, o mesmo texto constitucional (art. 145) que cria a competência, também realiza a limitação da mesma (art. 150), fazendo com que não se possa falar de imunidade como uma não incidência qualificada.

Por fim, há uma terceira corrente sobre a natureza jurídica das imunidades tributárias, que defende serem as mesmas verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, possuindo defensores como Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba. A Constituição Federal, como é consagrado na doutrina brasileira, somente institui a competência para que os entes políticos a exerçam e instituam tributos. Ademais, ao passo que permite que a União, os Estados, Municípios e Distrito Federal criem tributos, também limita esta competência de inúmeras formas, como por exemplo, ao atribuir à União a competência para a instituição de determinado tributo, impede que os demais entes também o façam.

Todavia, outras formas de limitação constitucional também existem, quando buscam a proteção de determinadas situações ou comportamentos mais importantes

⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Compendio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981 p. 97

⁵ FALCÃO, Amilcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 1. ed. Financeira. 1964 p. 130.

do que a simples arrecadação tributária⁶, já que representam direitos fundamentais, como são os casos das imunidades sobre templos de qualquer culto, livros, jornais e periódicos, dentre outros.

Assim, considerando que a Constituição Federal tanto cria as competências tributárias, quanto às limita através das imunidades, considera-se nesta corrente que as limitações incidem diretamente sobre a própria competência tributária.

Considera-se como mais adequado, para fins do presente trabalho, esta última corrente doutrinária, tendo em vista as críticas tecidas sobre as demais naturezas jurídicas e, especialmente por entendermos que as imunidades tributárias consistem em limitações que impedem o exercício da competência tributária.

Isto porque, a partir do texto constitucional, percebe-se que não há uma total supressão da competência tributária já que, a princípio, a mesma continua a existir mesmo diante das imunidades, pelo menos em relação aos demais contribuintes. Por outro lado, também não é possível afirmar que haja a ocorrência de todos os elementos necessários para uma efetiva tributação, ficando a mesma afastada por uma não incidência constitucionalmente qualificada, já que isto pressuporia que primeiro exista uma competência e somente após, ocorra a imunidade, cronologia esta não trazida pelo texto constitucional.

Desta forma, defende-se a corrente que afirma ser a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, no sentido de que efetivamente há uma competência tributária para a instituição de tributos, porém, por força do disposto na Constituição Federal, limita-se este poder.

1.2 Outras Formas de Afastamento da Tributação

1.2.1 Não incidência

O instituto da incidência no direito tributário consiste no enquadramento de determinada situação hipotética em um dispositivo legal fazendo com que, em sendo praticado o ato pelo contribuinte, gera-se a obrigação tributária, podendo vir a ensejar o pagamento de tributos.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros. 2015 p. 837.

Em sentido contrário há a previsão da não incidência tributária, hipótese em que não haverá tributação. Esta impossibilidade de se tributar decorre do fato de que a situação fática não se enquadra em nenhuma norma que enseje a tributação, ou seja, não ocorre a subsunção do fato praticado à norma jurídica que exige o pagamento de tributos.

Diferentemente do instituto das imunidades tributárias, a não incidência exige que não haja norma determinando que aquele ato praticado seja objeto de tributação, assim se exigiria uma ausência de norma – seja ela constitucional, ou infraconstitucional.

1.2.2 Isenção

A Constituição Federal de 1988 assegurou em seu artigo 150, §6º a possibilidade de concessão de isenção tributária, desde que seja feita através de lei específica, sendo esta previsão complementada pelos artigos 97, VI e 175 a 179 do Código Tributário Nacional. A doutrina, por sua vez, divide-se quanto a natureza jurídica, sendo uma das correntes capitaneadas por Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro, Hugo de Brito, defensora do fato de que a isenção impede a ocorrência do próprio fato gerador, sequer nascendo a obrigação tributária.

O Supremo Tribunal Federal – através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 114.850-1, todavia, filia-se à corrente doutrinária clássica defendida por Rubens Gomes de Souza, Amílcar Falcão, Luiz Emygdio – no sentido de situar a isenção no campo da incidência tributária. Para estes, há a ocorrência do fato gerador, surge a obrigação tributária, deixando somente de existir o crédito tributário – tendo em vista a existência de lei de isenção que dispensa o recolhimento do tributo.

Independentemente de qual a natureza jurídica que se considere das isenções tributárias, certo é que as mesmas somente poderão ser instituídas mediante lei e, ademais, expedidas pelo mesmo ente político que possui a competência tributária, sendo vedado que determinado ente institua isenção sobre tributo de competência de ente distinto, nos termos do artigo 151, III do Código Tributário Nacional. Entende-se, todavia que, ainda que não houvesse expressamente o referido

dispositivo legal, ainda assim haveria o impedimento de instituir isenção a tributo alheio a sua competência⁷

1.2.3 Alíquota Zero

Em matéria tributária a legislação prevê hipoteticamente situações que, quando concretizada faticamente, passa a ensejar o dever de pagar tributos. Desta forma, ocorrido o fato gerador surge a obrigação tributária e, através do lançamento constitui-se o crédito tributário, sendo neste momento calculado o valor do montante devido. Esta apuração quantitativa decorre da aplicação, sobre uma base de cálculo, de uma alíquota fixando-se, assim, o *quantum debeatur*.

A alteração destas alíquotas pode ser realizada por decreto – em alguns casos expressamente autorizados – bem como por lei ordinária, podendo ser as mesmas majoradas ou reduzidas de acordo com as necessidades do ente tributante. No caso das alíquotas zero a mesma é utilizada como forma de estímulo a determinado setor produtivo de uma forma mais rápida, tendo em vista a possibilidade de se fazer por meio de decreto ou lei ordinária.

As situações em que há a aplicação de alíquota zero, há a ocorrência do fato gerador, porém, no momento da apuração do montante devido, em sendo 0% a alíquota, não haverá tributo a ser recolhido. Claudio Carneiro em sua obra aborda a presente questão de um ponto de vista matemático, comparando com o instituto de isenção:

A consequência do não pagamento decorre de uma situação matemática e não jurídica, diversamente do que ocorre com a isenção, que decorre de modalidade de exclusão do crédito prevista em lei, bem como da imunidade, cuja previsão está na Constituição. Na alíquota zero, temos a “anulação” de um dos aspectos quantitativos do fato gerador, mas a norma de incidência tributária permanece íntegra.⁸

Desta forma, há uma nítida distinção entre as isenções e imunidades em comparação com a fixação de alíquota zero, em que pese em todas há uma ausência

⁷ CARRAZZA, Roque. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros. 2015 p. 1049.

⁸ CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2014 p. 406.

de obrigação financeira do pagamento de tributos. Todavia, há uma diferença relevante no que tange à segurança jurídica trazida por cada uma destes institutos, já que tanto as isenções quanto a alíquota zero podem ser alteradas mediante lei ordinária, enquanto que as imunidades possuem amparo constitucional.

1.2.4 Imunidades

No caso específico das imunidades, objeto central do presente estudo, faz-se necessário uma abordagem mais aprofundada.

As situações de intributabilidade encontram-se previstas em todas as constituições brasileiras, iniciando-se já na carta de 1824 onde se previa que se manteriam os “privilégios essenciais”, ou seja, benefícios fiscais que não poderiam ser revogados pelo ente político⁹. Em que pese não residir aqui o conceito atual de imunidades tributárias, é possível vislumbrar uma origem de proteção a determinados bens e pessoas, devido a sua essencialidade e relevância.

Posteriormente a constituição de 1891 passou a garantir uma “isenção” tributária nas relações entre Estados, podendo ser entendido como uma forma de imunidade recíproca. Imunidade esta que veio a ser concretizada na carta constitucional de 1934 (art. 17, X, Parágrafo Único). Com o advento da Constituição de 1946 criou-se a isenção de imposto sobre consumo sobre determinados bens tidos como essenciais, como alimentação, vestuário, tratamento médico, dentre outros que permanecem até hoje, como os templos de qualquer culto, partidos políticos, instituições de educação e assistência, papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.

Antes do advento da Constituição cidadã (1988), a Emenda Constitucional nº 18/1965 estendeu a imunidade recíproca também em relação às autarquias e seus patrimônios, renda ou serviços, desde que vinculados às finalidades essenciais da mesma. A partir deste momento inicia o surgimento expresso de um objetivo de proteção das finalidades essenciais das instituições que, ao menos indiretamente, detém imunidade tributária. A constituição federal de 1988, baseando-se também nas disposições das EC 18/1965 passou a prever as imunidades tributárias de maneira expressa no artigo 150, VI, alíneas “a” à “d”, §§2º a 4º, todavia, não só a previsão

⁹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 34

expressa constituiu uma evolução, mas também uma maior especificação de quais as situações ou bens que estão afastados de uma tributação pelo Estado.

Diferentemente dos institutos acima tratados, entendeu o constituinte por inserir o rol das imunidades no texto da norma fundamental, atribuindo às mesmas uma maior relevância jurídica e rigidez, tendo em vista que não poderá a legislação infraconstitucional dispor de maneira diversa e, como veremos mais adiante, sequer através de emenda constitucional poderia ser suprimida alguma imunidade.

A necessidade de previsão constitucional das imunidades tributárias advém da própria competência para instituir e modificar tributos, prevista nos artigos 153 e 154 (União Federal); 155 (Estados) e; 156 (Municípios). Neste ponto em especial faz-se necessária uma distinção sobre poder tributário e competência tributária que, na lição de Souto Maior Borges:

A repartição do poder tributário caracteriza o princípio da competência tributária. Esta exerce-se ordinariamente através de lei. Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado. (...) A competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.¹⁰

Neste sentido, o poder tributário decorre do próprio poder de império do Estado e, como tal, não apresenta nenhuma limitação inerente. A competência tributária, conseqüentemente, representa a possibilidade de exercício do poder tributário, baseando-se em previsão constitucional.

Com relação ao fato de ser a competência tributária uma decorrência do próprio poder de império – poder tributário – entendem Geraldo Ataliba e Aires Barreto no sentido de não haver uma limitação à competência tributária propriamente dita, mas sim do poder tributário do ente público. Isto porque o próprio instituto da competência consiste no resultado das regras negativas incidentes sobre o poder tributário e, com isto, poder-se-ia afirmar, segundo Regina Helena Costa¹¹, que “a competência tributária é a aptidão para legislar sobre tributos, nela já consideradas as situações de intributabilidade constitucionalmente estabelecidas. “

¹⁰ BORGES, Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980 p. 18-19

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 63

Assim, o próprio poder estatal assegura a tributação sem limites de ações, objetos e pessoas cabendo, através de uma limitação constitucional, a delimitação deste poder, gerando-se, desta forma, as competências tributárias dos entes políticos.

A limitação ao exercício do poder de tributar do estado ou, o exercício da competência tributária, baseia-se na proteção objetiva de determinados direitos, evitando que os mesmos sejam objeto de uma atividade arrecadatória do ente político.

Direitos estes, intributáveis, que podem ser classificados como fundamentais à pessoa humana, devendo haver uma maior segurança dos mesmos, conforme elucida Regina Helena Costa:

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade dos cidadãos.

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir, nas situações e em relação às pessoas que apontam, que a tributação não inviabilize o exercício de direitos constitucionalmente garantidos.¹²

No mesmo sentido, Dejalma de Campos e Marcelo de Campos reafirmam a tese acima, realçando a importância das “liberdades políticas, religiosas e de expressão”, inclusive tendo o legislador constituinte afastado a possibilidade de o legislador ordinário “onerar com a carga tributária suas manifestações”:

Assim, a exclusão da competência tributária prevista no artigo 150, VI da Constituição, decorre diretamente das garantias seja de liberdade política, religiosa ou de expressão. Liberdades estas tão caras ao sistema que o legislador constituinte não confiou ao legislador ordinário sequer a possibilidade de onerar com a carga tributária suas manifestações.

A importância de se fomentar o acesso à educação, à informação e à cultura, até mesmo como forma de manutenção e constante evolução do Estado Democrático, mostrou-se de tal forma importante aos olhos do legislador constituinte que mereceu, por este, tratamento especial a ponto de afastar qualquer possibilidade de restrição através de imposição tributária.¹³

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 44 - 45

¹³ CAMPOS, Dejalma; CAMPOS, Marcelo. *A Imunidade e as Garantias Constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d da CF*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003 p. 32.

Desta forma, percebe-se que o instituto das imunidades tributárias busca uma proteção de determinados direitos e valores constitucionais que entendeu o constituinte serem impedidos constitucionalmente de uma tributação Estatal.

Diante da relevância da relação entre imunidades tributárias, os direitos fundamentais e valores constitucionais, será o tema aprofundado em momento posterior no presente trabalho.

Com a previsão constitucional de um rol de imunidades tributárias, cuja disponibilidade pelo legislador ordinário resta vedada, faz-se necessário analisar a possibilidade de ampliação ou remoção das hipóteses de imunidade. No que tange ao primeiro caso – ampliação – já restou sedimentado que, em matéria de direitos e garantias fundamentais é plenamente possível a inclusão de novas garantias no texto constitucional. Ademais, especificamente com relação às imunidades tributárias, a Emenda Constitucional nº 75 de 15.10.2013 inseriu no rol do artigo 150 da Constituição Federal a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.

Todavia, no que tange à exclusão de imunidades tributárias da carta constitucional passa pela análise de se constituir ou não as imunidades cláusulas pétreas. Em se reconhecendo como tal, resta manifestamente afastada a possibilidade de revogação de imunidade tributária, ainda que por emenda constitucional, porém, a classificação das mesmas como cláusula pétreas será objeto de tópico específico.

Por outro lado, ainda que não se reconheça as hipóteses do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 como cláusulas pétreas, não se mostra possível a retirada de qualquer das hipóteses lá previstas, como veremos.

As sociedades, desde a antiguidade, buscam um mínimo de garantias sobre aquilo que pode ser cobrado, seja faticamente, seja juridicamente e, mais, no contexto atual faz-se necessária a segurança jurídica para todos os Estados que se assumam de direito. Na lição de Ingo Wolfgang Sarlet:

[...] o clamor das pessoas por segurança e [...] por uma certa estabilidade das relações jurídicas constitui um valor fundamental de todo e qualquer Estado que tenha a pretensão de merecer o título de Estado de Direito, de tal sorte que, pelo menos desde a Declaração dos Direitos Humanos de 1948 o direito (humano e fundamental) à

segurança passou a constar nos principais documentos internacionais e em expressivo número de Constituições modernas, inclusive na nossa Constituição Federal de 1988, onde um direito geral à segurança e algumas manifestações específicas de um direito à segurança jurídica foram expressamente previstas no artigo 5º, assim como em outros dispositivos da nossa Lei Fundamental.¹⁴

Em que pese, todavia, não constar expressamente a segurança jurídica e, até mesmo social, no texto da Constituição Federal, a corrente constitucionalista contemporânea vincula a existência de um verdadeira Estado de Direito com um Estado da Segurança Jurídica, sendo indissociável estes dois institutos, passando inclusive este último a ser considerado um “subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito”.¹⁵

É em decorrência desta segurança jurídica que se baseia toda a segurança social, uma vez que, em estando estáveis determinados institutos jurídicos, é possível buscar também uma estabilidade nos direitos sociais, em especial devido ao fato do segundo decorrer logicamente do primeiro. Com relação às imunidades tributárias não poderia ser diferente. As principais instituições sociais brasileiras baseiam-se no fato de serem imunes tributariamente, como a educação, a religião, forma federativa de governo, pluralismo político, dentre outras.

Admitir que estes pilares sociais e jurídicos possam deixar de ser imune através de uma alteração constitucional tornaria a própria sociedade em um instituto fragilizado e, buscando evitar esta possibilidade, é que se defende a aplicabilidade do princípio da vedação do retrocesso social, também para com as imunidades tributárias, no sentido de que o rol do artigo 150 da Constituição Federal pode ser ampliado através de emenda constitucional, mas jamais reduzido sob pena de violarmos a proibição de retrocesso.

Referido princípio, da vedação de retrocesso, possui cerne na segurança jurídica e na dignidade da pessoa humana, culminando na tese de que “o Estado, após ter efetivado um direito fundamental, não pode voltar sobre os próprios passos sem uma medida compensatória correspondente”.¹⁶

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. Revista Brasileira de Direito Público, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/31256>>. Acesso em: 15 jan 2018

¹⁵ Ibid.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 849

1.3 Imunidades Tributárias como Princípio ou como Regra

A temática das imunidades tributárias possui arraigado outro debate que transpassa os limites do direito tributário, abarcando a própria essência do direito, qual seja, a distinção entre princípios e regras. A partir desta separação faz-se necessário o enquadramento das imunidades como princípios ou como regras.

Ronald Dworkin, em sua teoria clássica¹⁷, é categórico ao afirmar que os princípios e as regras se distinguem quanto a natureza da orientação que asseguram. Isto porque, segundo o autor, as regras seriam sempre aplicáveis de uma forma “tudo-ou-nada”, no sentido de que, ocorrendo os fatos que a regra determina, e sendo a regra válida, a resposta trazida pela mesma deverá ser obedecida pelo intérprete.

Por outro lado, diferentemente das regras, os princípios não apresentam consequências jurídicas automáticas, mas sim “enunciam uma razão que conduz o argumento em uma certa direção”¹⁸. Ao conduzir o argumento em determinado sentido, os princípios dependeriam de uma decisão particular para concretizá-lo, diferentemente das regras.

É possível, para Dworkin, a existência de outros princípios que conduzam a sentido contrário, sem que isto afaste a importância do mesmo. Isto porque “ao afirmarmos que um princípio particular é um princípio do nosso direito, é que ele, se for relevante, deve ser levado em conta pelas autoridades públicas, como [se fosse] uma razão que inclina numa ou noutra direção.”¹⁹

Desta afirmação decorre uma das principais características dos princípios, qual seja, o fato de que os mesmos possuem uma dimensão de peso ou importância, ou seja, quando há mais de um princípio abrangido pela situação fática, a utilização de um ou de outro deverá levar em consideração a força ou o peso de cada um. Com isto faz-se necessário a realização de uma ponderação entre os princípios atingidos, como forma de solução da colisão dos mesmos em determinado fato.

As regras, por outro lado, não estão sujeitas ao critério da ponderação, mas sim ao da validade, ou seja, à determinação de qual regra será válida e qual ou quais deverão ser suplantadas em virtude de sua importância maior. Assim:

¹⁷ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002 p. 39

¹⁸ Ibid., p. 41

¹⁹ Ibid., p. 42

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes. [...]²⁰

Pode-se afirmar que, nesta corrente, os princípios apresentam elevada abstração e indeterminação vinculando-se sempre a fins e valores.

Todavia, em que pese a relevante teoria trazida por Ronald Dworkin, atualmente faz-se necessário superar esta visão restrita de princípios e regras como acima vista.

É nesse sentido que se busca amparo na doutrina trazida por Humberto Ávila, em especial sua definição e distinção entre princípios e regras:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²¹

Verifica-se na doutrina acima um maior aprofundamento da temática dos princípios e das regras, principalmente ao trazer a aplicação das regras baseadas na “finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes” atribuindo, assim, uma necessidade de observância na finalidade buscada.

No que tange aos princípios, normas imediatamente finalísticas, demanda-se para sua aplicação uma avaliação entre os direitos e valores que devem se

²⁰ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002 p. 43

²¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015 p. 70

promovidos e os efeitos decorrentes desta promoção. Assim, na brilhante lição de Humberto Ávila, haveria uma vinculação direta dos princípios com os valores e fins que o Estado busca implementar e, assim, é neste sentido que os princípios possuem uma dimensão predominantemente finalística, enquanto que as regras possuiriam um caráter comportamental.

Supera-se, também, a visão de que os princípios se constituem em normas gerais e abstratas sem qualquer consequência determinada, bem como de que as regras seriam hipóteses automáticas e objetivamente aplicadas. Isto porque os primeiros possuem efetivamente consequências jurídicas, assim como as regras, já que de um lado há o fim ao qual o princípio visa assegurar e, de outro, o “comportamento necessário para a realização ou preservação de determinado estado ideal de coisas”²².

Juarez Freitas, ao analisar os institutos dos princípios e das regras, entende serem os princípios fundamentais “critérios ou diretrizes basilares do sistema jurídico”²³, posicionando-se de forma hierarquicamente acima das regras e aos próprios valores. Ademais, os princípios diferenciam-se das regras não só pela generalidade que lhe é característica, mas também por uma qualidade argumentativa superior²⁴, de forma que a interpretação de conflitos entre normas e, ou, princípios, deve ser realizada de acordo com os princípios fundamentais.

A partir desta distinção entre princípios e regras deve-se enfatizar que a interpretação e a ponderação deverão sempre considerar a prevalência dos valores e princípios em detrimento das demais normas do sistema jurídico, uma vez que somente desta forma será possível atender à realização dos valores e dos direitos fundamentais.

Diante da constatação de que tanto os princípios quanto as regras expressam valores e definem comportamentos, e que ambos podem vir a depender da ponderação para que possam ser aplicados ao contexto prático, faz-se necessário traçar algumas considerações sobre as imunidades tributárias, e definir se as mesmas são consideradas regras ou princípios.

Para Marcos Alexandre Másera as imunidades poderiam ser classificadas como regras, uma vez que, definida sua hipótese de incidência e o consequente,

²² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015 p. 35

²³ FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 56

²⁴ Ibid., p. 56

estaria o legislador impedido de instituir impostos. Por outro lado, diante da proximidade e relação com fins e valores, no sentido de preservar o patrimônio das entidades para que as mesmas possam cumprir suas funções constitucionais, as imunidades tributárias se aproximariam dos princípios.

Esta possibilidade de um mesmo dispositivo ser considerado como regra ou como princípio é trazida por Humberto Ávila, dependendo dos fins e dos valores conexos ao mesmo:

Por isso, não é correto afirmar que um dispositivo constitucional contém ou é um princípio ou uma regra, ou que determinado dispositivo, porque formulado dessa ou daquela maneira, deve ser interpretado como um princípio ou uma regra. Como o intérprete tem a função de medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, sobrejacentes, ele pode fazer a interpretação jurídica de um dispositivo hipoteticamente formulado como regra ou princípio. Tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entende deva ser alcançada.²⁵

Desta forma, a partir desta posição adotada por Ávila, a análise se determinado dispositivo constitui-se em princípio ou regra não mais situa-se na literalidade do texto, mas sim em uma interpretação sobre a sua finalidade e os valores que o mesmo busca proteger ou promover.

É nesse sentido que compete ao intérprete a análise do conjunto de dispositivos de uma forma sistemática²⁶ para, somente então, após considerar os fins e os valores subjacentes, poder constituir a norma jurídica. Desta forma, não mais é permitida a interpretação puramente literal do texto da regra, devendo – na medida do possível – utilizar-se como baliza os fins e valores, cuja proteção é trazida pela regra ou até mesmo pelo princípio. Ademais, na lição de Másera, “para a correta formação das normas, o intérprete deve se afastar das situações extremas representadas pela limitação formal e expressa do texto e do seu arbítrio individual para alcançar a devida conformidade com os valores que estão na base da ordem jurídica e constitucional”²⁷.

²⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015 p. 33

²⁶ MÁSER, Marcos. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação. Tese (Doutorado em direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do sul. Porto Alegre, 2016 p. 36

²⁷ Ibidem

Ademais, em se tratando da possibilidade da norma ser considerada como regra ou como princípio, em especial as imunidades tributárias, necessário se faz trazer a clássica doutrina de Humberto Ávila, ao afirmar que:

A ponderação é, por consequência, necessária. Isso significa que o traço distintivo não é o tipo de obrigação instituído pela estrutura condicional da norma, se absoluta ou relativa, que irá enquadrá-la numa ou noutra categoria de espécie normativa. É o modo como o intérprete justifica a aplicação dos significados preliminares dos dispositivos, se frontalmente finalístico ou comportamental, que permite o enquadramento numa ou noutra espécie normativa.²⁸

Assim, diante do caráter finalístico ou comportamental, as normas – e também as de imunidades tributárias – podem ser definidas como princípio ou como regra.

Por um lado, para a doutrina que defende serem as imunidades tributárias regras, argumenta-se no sentido de que as normas de competência possuem dimensão de regras, uma vez que descreveriam comportamentos a ser adotados pelo Poder Legislativo. Neste sentido não há como desconsiderar o argumento de Humberto Ávila ao afirmar que a “Constituição Brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionalmente traçados.”²⁹

Ademais, entende Ávila que a ampliação da competência tributária com base unicamente em princípios seria contrariar a dimensão normativa prevista na Constituição Federal. Não há como refutar o argumento de que a ampliação da tributação fundado em princípios constitucionais incorreria em manifesta inconstitucionalidade, sob pena de contornar-se as vedações trazidas pelas imunidades.

Todavia, a contrário senso, seria possível interpretar as imunidades tributárias de acordo com a proteção dos princípios e valores constitucionais? Ao passo que efetivamente ampliar a competência tributária com base em princípios acarretaria uma inconstitucionalidade, o contrário acredita-se não ser verdadeiro.

Em sendo necessária a interpretação da Constituição Federal com base em seus princípios e valores, mostra-se plenamente viável uma limitação da tributação

²⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015 p. 41.

²⁹ Ibid., p. 72

pelo Estado baseando-se na proteção de valores e garantias fundamentais. Desta forma não haveria inconstitucionalidade uma interpretação das imunidades tributárias que ampliasse a restrição do poder de tributar, baseando-se nos valores e garantias constitucionais que merecem ser protegidos da arrecadação estatal.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, também ao entender que se tratam as imunidades tributárias de regras, define que “os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição”³⁰. Já com relação às imunidades tributárias, entende o doutrinador que as mesmas expressam tão-somente aquilo que não pode ser tributado, vedando que o legislador exerça sua competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou situações.

Referido entendimento possui amparo na doutrina de Mizabel Derzi, ao afirmar que “a consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, consequência lógica de um princípio fundamental”³¹, citando-se como exemplo o princípio federal do qual decorre a imunidade recíproca.

Neste mesmo sentido prossegue Derzi afirmando que as imunidades tributárias se tratam de uma regra de negação de competência, inspirada em princípios constitucionais. Considera, assim, ser os princípios constitucionais diretrizes gerais, enquanto que as imunidades tributárias seriam regras, visto que dispõem a respeito de fatos e situações específicas.³²

Regina Helena Costa também efetua a distinção das imunidades tributárias para os princípios, determinando que:

Embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente prestigiados, estes com elas não se confundem.

Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração [...] que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.

Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. [...]. À generalidade e à

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 p. 135

³¹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997 p.15

³² Ibid., p. 225-226

abstração ínsita aos princípios contrapõe-se a especificidade das normas imunizantes.³³

Em que pese a excelente distinção feita pela doutrina acima entende-se que, todavia, referido entendimento pode ensejar a desproteção de valores e garantias constitucionais. Isto porque, ao assumir-se que as imunidades estão perfeitamente identificadas na Constituição Federal deixa-se aberto à interpretação a discussão sobre a imunidade sobre tributos indiretos nos contribuintes de fato, como é o caso de hospitais, entidades de assistência e educação.

Outra distinção também feita por Regina Helena Costa diz no sentido de que as imunidades tributárias “denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses”. Já os princípios, por sua vez, possuiriam a função de orientar o “adequado exercício da competência tributária”³⁴ e, desta forma, pressuporiam a própria existência de uma competência tributária, enquanto que as imunidades pressupõem a inexistência desta competência. Assume, todavia, ser possível entender as imunidades tributárias como princípios somente caso as mesmas sejam “compreendidas, genericamente, como norma impositiva do dever do Estado de não tributar certas pessoas, bens e situações em nome do interesse público”³⁵

Eduardo Sabbag, seguindo a linha teórica já acima retratada, defende serem as imunidades tributárias regras, tendo em vista “que a norma imunizante possui força inibitória de competência impositiva, servindo-lhe como carga negativa”³⁶.

Em que pese a forte corrente doutrinária existente na defesa das imunidades tributárias como regra, pode-se vislumbrar também relevantes obras que asseguram serem as mesmas, princípios.

É o caso da obra de Bernardo Ribeiro de Moraes, que expressamente afirma que a imunidade não só abrange aqueles princípios existentes na carta Constitucional, mas sim “constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social, econômica do país (...) é um princípio constitucional da vedação impositiva”.³⁷

³³ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 42

³⁴ Ibidem

³⁵ Ibid., p. 44

³⁶ SABBAG, Eduardo. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos – Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013 p. 38

³⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. “A imunidade tributária e seus novos aspectos”. Revista Dialética de Direito Tributário 34/19-40. São Paulo, Dialética, julho de 1998.

Prossegue o autor assegurando que a imunidade tributária se constitui em princípio constitucional de vedação de instituir impostos, complementando que:

[...] está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto, valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito.³⁸

Desta forma, estar-se-ia diante de um princípio constitucional cuja finalidade é vedar que se institua impostos sobre determinados fato, bens ou pessoas, visando sempre a proteção de valores e outros princípios constitucionais, permitindo uma interpretação teleológica do mesmo.

Geraldo Ataliba, por sua vez assegura que a interpretação dos dispositivos imunizantes deve ser realizada da forma mais ampla e generosa possível, sempre na forma mais favorável ao contribuinte. Esta obrigação de uma interpretação *pro* contribuinte decorre do fato de que as imunidades tributárias expressam a vontade do contribuinte “de preservar a tributação de valores de particular significado político, social, religioso (...)”³⁹.

A afirmação de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas da forma mais ampla e generosa possível em favor do contribuinte infere a possibilidade de que o texto constitucional – na parte das limitações constitucionais – podem ser analisados de forma mais ampla do que aquela trazida expressamente pelo constituinte. Assim, não se estaria adstrito ao texto constitucional e, ademais, a interpretação do referido texto deve observar a totalidade de valores e princípios constitucionais que estão sendo protegidos pelas imunidades, ou seja, orientado a possibilidade de haver ou não uma tributação de determinadas pessoas, fatos ou objetos.

Na mesma linha acima, a obra de Roque Antonio Carrazza é cristalina na defesa de que as imunidades tributárias devem ser interpretadas de forma benéfica ao contribuinte, afirmando que “o exegeta e o aplicador devem, pois, identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e optar pela interpretação que melhor o

³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidade Tributária e seus novos aspetos. Imunidades tributárias. Pesquisa Tributária, Nova Série, n. 4, São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998 p. 107

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 853

garanta”⁴⁰. Este também foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 38.509/DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli que afirmou que “a imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve com tal predicação, ser interpretado extensivamente”.⁴¹

Conclui Carrazza afirmando que:

As normas imunizantes limitam e impedem que as normas de tributação atuem, por isso criam situações permanentes de não incidência, que nem mesmo a lei pode anular. É que a imunidade é, em si mesma, um princípio constitucional, que protege os interesses e valores fundamentais da sociedade.⁴²

Desta forma, a atribuição às imunidades tributárias de um status de princípio constitucional assegura uma impossibilidade jurídica de que uma lei complementar ou ordinária passe a prever a exigência de tributos das pessoas imunes. Ademais, com um status de princípios constitucional sequer poder-se-ia trazer a possibilidade de tributar fatos, objetos e pessoas através de emenda constitucional e, da mesma forma, a interpretação das imunidades não poderá ocasionar, de forma alguma, a tributação ou, ainda, a lesão ao patrimônio das entidades imunes por meio de impostos, sob pena de violar-se os valores e princípios fundamentais constitucionais.

Por fim, porém não de forma exaustiva, a lição de Márcio Pestana afirma serem as imunidades tributárias princípios devido a sua relevância constitucional, constituindo-se as mesmas em um “feixe de valores jurídicos (...) que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no texto constitucional”⁴³

Assim, considerando as doutrinas acima referidas percebe-se existir tanto posicionamentos relevantes que defendem ser as imunidades tributárias regras, bem como ser princípios.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 854

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 38.509, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 14.ago.2013

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos. Brasília: Rossetto, 2006 p. 583

⁴³ PESTANA, Márcio. O princípio da Imunidade Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 p. 112

Adota-se no presente trabalho o entendimento de que as imunidades tributárias consistem em princípios constitucionais que buscam proteger os interesses e valores fundamentais da sociedade, impedindo a instituição de impostos que venham a atingir tanto direitos fundamentais quanto valores constitucionais. Em que pese a necessidade de interpretação restritiva das normas tributárias, no que tange às imunidades tributárias, como princípios, devem ser interpretadas de forma mais ampla possível, permitindo a plena proteção aos preceitos constitucionais.

Em sendo princípio, as demais interpretações que cercam a temática das imunidades devem ter como cerne a necessidade de proteção máxima dos valores constitucionais e direitos fundamentais, devendo referido princípio nortear estas interpretações legislativas.

1.4 Proteção de Direitos fundamentais

Como visto sucintamente no tópico acima, e que aqui será aprofundado, o instituto das imunidades tributárias tem como finalidade a proteção de direitos fundamentais, através de uma vedação à atividade arrecadatória dos entes políticos.

Primeiramente, faz-se necessário trazer uma breve lição sobre a relação entre os direitos fundamentais (protegidos pelas imunidades) e o próprio Estado Social e Democrático de Direitos. Na obra de Ingo Sarlet:

Também a estreita ligação dos direitos fundamentais com o princípio do Estado social consagrado pela nossa Constituição, na esteira da maior parte das Leis Fundamentais contemporâneas, merece destaque. Apesar da ausência de normas expressas o direito constitucional pátrio qualificando a nossa República como um Estado Social e Democrático de Direito (o art. 1º, caput, refere apenas os termos democrático e Direito), não restam dúvidas – e nisto parece existir um amplo consenso na doutrina – de que nem por isso o princípio fundamental do Estado social deixou de encontrar guarida em nossa Constituição. Além de outros princípios expressamente positivados no Título I de nossa Carta [...], tal previsão se manifesta particularmente pela previsão de uma grande quantidade de direitos fundamentais sociais, que, além do rol dos direitos dos trabalhadores (Art. 7º a 11 da CF), inclui diversos direitos a prestações sociais por parte do Estado (arts. 6º e outros dispersos no texto constitucional). No âmbito de um estado social de Direito – e o consagrado pela nossa evolução constitucional não foge à regra – os direitos fundamentais sociais constituem exigência inarredável do exercício efetivo das liberdades e garantia da igualdade de chances (oportunidades), inerentes à noção de uma democracia e um estado de direito de

conteúdo não meramente formal, mas, sim, guiado pelo valor da justiça material. [...] há como sustentar que, além da íntima vinculação entre as noções de estado de direito, Constituição e direitos fundamentais, estes, sob o aspecto de concretizações do princípio da dignidade da pessoa humana, bem como dos valores da igualdade, liberdade e justiça, constituem condição de existência e medida da legitimidade de um autêntico Estado Democrático e Social de Direito, tal qual como consagrado em nosso direito constitucional vigente.⁴⁴

A partir desta definição é possível perceber a intrínseca relação existente entre os direitos fundamentais e o próprio Estado Social de direito, sendo os primeiros inerentes à noção de democracia.

No momento da aplicação destes direitos fundamentais no âmbito das imunidades tributárias percebe-se que, ao mesmo tempo em que os mesmos suportam a atividade tributante do Estado – através da cobrança de tributos para financiamento de políticas públicas – também se configuram como limitadores desta atividade⁴⁵. Isto porque ao Estado é permitida a instituição de tributos para, também, suportar os gastos públicos, porém, o próprio constituinte vetou a possibilidade de tributação de determinadas pessoas ou situações que correspondem ao próprio exercício de direitos fundamentais essenciais ao Estado Democrático de Direito.

É neste sentido que, pelo menos de uma forma lógica, “se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos”.⁴⁶

Da mesma forma, na lição de Dejalma de Campos e Marcelo Campos:

Assim, a exclusão da competência tributária prevista no artigo 150, VI, da Constituição, decorre diretamente das garantias seja de liberdade política, religiosa ou de expressão. Liberdades estas tão caras ao sistema que o legislador constituinte não confiou ao legislador ordinário sequer a possibilidade de onerar com a carga tributária suas manifestações.

A importância de se fomentar o acesso à educação, à informação e à cultura, até mesmo como forma de manutenção e constante evolução do Estado Democrático, mostrou-se de tal forma importante aos olhos do legislador constituinte que mereceu, por este, tratamento especial

⁴⁴ SARLET, Info Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12.ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 p. 63

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 85

⁴⁶ Ibid., p. 87

a ponto de afastar qualquer possibilidade de restrição através de imposição tributária.⁴⁷

E, no mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manipulação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁴⁸

O fato do constituinte ter estabelecidos direitos fundamentais assegurados a todos, tornou necessário, também, a delimitação do poder de tributar do Estado, tornando imunes à atividade arrecadatória direitos tidos como basilares ao Estado Democrático de Direito. Dentre estas garantias encontram-se a forma federativa de governo (imunidade recíproca), a liberdade religiosa (imunidade de templos de qualquer culto), o pluralismo político (imunidade de patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos), a educação e a assistência social (imunidade das instituições de educação e assistência sócia), dentre outras.

Estes direitos fundamentais constituem os pilares do estado social e democrático de direito, não podendo se autorizar, mesmo que hipoteticamente, a possibilidade de tributação que possa vir a inviabilizar o exercício dos mesmos. Ainda que haja mudança de governo permanecem as proteções ao exercício destes direitos, já que a atividade arrecadatória do Estado não poderia vir a inviabilizá-los através da tributação.

Os preceitos imunizantes, na lição de Roque Carrazza, “expressam a vontade do Constituinte originário de preservar a tributação de valores de particular significado político, social, religioso, econômico, etc....”

José Wilson Ferreira Sobrinho leciona que:

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito

⁴⁷ CAMPOS, Dejalma; Campos, Marcelo. A imunidade e as Garantias Constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003. p. 32

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo Torres. Disciplina legal tributária do Terceiro Setor. In: Martins, Ives Gandra (Org.). Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008 p. 36, 37

público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.⁴⁹

Desta forma, a Constituição impede que determinadas pessoas ou situações sejam alvo de tributação, justamente para que se evite a turbação dos direitos fundamentais a elas associados. Consequentemente, cria-se direitos subjetivos inafastáveis às pessoas ou situações imunes.

Não obstante a proteção de direitos fundamentais trazidas pelo instituto das imunidades tributárias, deve-se salientar, também, a noção de complementariedade às atividades estatais realizadas pelas entidades imunes.

Conforme o texto constitucional de 1988, em diversos artigos, constituem-se deveres do estado a educação⁵⁰, a saúde⁵¹, a assistência⁵², dentre outros cujo financiamento decorre da arrecadação tributária. Todavia, notório é que o Estado não possui condições de realizar a prestação de todos os direitos acima de forma geral e universal, tendo sido autorizado à iniciativa privada o exercício das referidas atividades, complementando aquilo que é dever do Estado.

Exemplo exposto deste caráter complementar encontra-se no art. 12º da Lei 9.532/97, ao dispor sobre a imunidade das instituições de educação e assistência afirma que “considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”.

O fato do Estado autorizar a iniciativa privada oferecer à população serviços que constitucionalmente seriam de competência do ente político faz com que não se torne possível a tributação destas entidades. Isto porque, ademais de se estar assegurando um direito fundamental, se está o fazendo tão somente devido à deficiência estatal de cumprir os deveres a ela atribuídos pelo texto constitucional.

⁴⁹ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Imunidade Tributária. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1996 p. 102

⁵⁰ Art. 205 Constituição Federal

⁵¹ art. 196 Constituição Federal

⁵² art. 203 Constituição Federal

Inconstitucional seria a delegação dos deveres do estado ao ente privado e, este, ao realizar o dever que seria do ente público, ainda ter seu patrimônio atingido pela atividade arrecadatória do estado (tributação).

Na lição de Ives Gandra da Silva Martins:

As imunidades tributárias, nesse caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um “favor” que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceita-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz.

Nas imunidades, não há renúncia fiscal, mas renúncia dos cidadãos, que, ao se dedicarem a atividades sociais e educacionais, deixam de atuar em áreas lucrativas e onde poderiam legitimamente ganhar e se enriquecer. Aqueles que se dedicam a cuidar da saúde da população e prestar assistência social, a ensinar, etc., pensam no país mais do que os detentores do poder e fazem pela educação, pela saúde e pela assistência social, tranquilamente, muito mais do que os políticos que entram pobres na política e dela saem sempre com polpudo patrimônio, nos dias atuais.⁵³

É neste sentido que, embora haja uma proteção de direitos fundamentais através das imunidades tributárias, deve-se considerar também que as atividades imunes consistem em reais deveres do estado que, por sua impossibilidade de prestar, são transferidas à iniciativa privada.

Admitir-se a tributação destas atividades equivaleria a tolerar a possibilidade de se instituir tributos sobre atividades inerentes ao Estado, prestações estatais, o que violaria diretamente a imunidade recíproca.

1.5 Formas de Interpretação das Imunidades Tributárias

A interpretação constitucional parte do pressuposto de que a Constituição constitui em texto jurídico normativo e, como tal merece ser interpretado para que se possa captar o sentido das normas através de uma relação contextualizada. Neste mesmo sentido há a lição de Luiz Roberto Barroso, onde afirma que “a interpretação jurídica consiste na atividade de revelar ou atribuir sentido a textos ou outros

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003 p. 124

elementos normativos (como princípios implícitos, costumes, precedentes), notadamente para o fim de solucionar problemas (...)⁵⁴

Inúmeras são as formas de interpretação sendo que, no presente trabalho, abordaremos somente aquelas que demonstram relevância temática com as imunidades tributárias e direitos fundamentais.

1.5.1 Teleológica

A interpretação teleológica das normas constitucionais parte da premissa de que o direito não é um fim em si mesmo, devendo todas as normas serem consideradas instrumentos para a realização de determinados fins sociais, certos objetivos, à segurança jurídica, à dignidade da pessoa humana e ao bem-estar social.

O art. 3º da Constituição Federal dispõe sobre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil determinando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos, Desta forma, ao possuímos uma ordem jurídica baseada na ética, os fins buscados deverão sempre reverenciar os valores constitucionais⁵⁵ e do Estado Democrático de Direito.

É nesse sentido que a interpretação teleológica ultrapassa a mera lógica formal, voltando-se para o bem jurídico tutelado pela norma, ou seja, qual o fim que aquela disposição busca alcançar. Assim sendo, a conclusão da interpretação deve sempre estar de acordo com a preservação ou alcance do bem jurídico final.⁵⁶

Abordando especificamente o elemento teleológico na interpretação, ou seja, a finalidade presente na norma, Carlos Maximiliano afirma:

O fim inspirou o dispositivo; deve, por isso mesmo, também servir para lhe limitar o conteúdo; retifica e completa os caracteres na hipótese legal e auxilia a precisar quais as espécies que na mesma se enquadram. Faixa o alcance, a possibilidade prática; pois impera a presunção de que o legislador haja pretendido editar um meio razoável, e, entre os meios possíveis, escolhido o mais simples, adequado eficaz. O fim não revela, por si só, os meios que os autores das expressões do Direito puseram em ação para o realizar; serve, entretanto, para fazer melhor compreendê-los e desenvolvê-los em

⁵⁴ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011 p. 292.

⁵⁵ Ibid., p. 338

⁵⁶ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Interpretação. AJURIS, v. 16, n. 45, pp. 7-2-, mar. 1989

suas minúcias. Por conseguinte, não basta determinar a finalidade prática da norma, a fim de reconstruir o seu verdadeiro conteúdo; cumpre verificar se o legislador, em outras disposições, já revelou preferência por um meio, ao invés de outro, para atingir o objetivo colimado; se isto não aconteceu, deve-se dar a primazia ao meio mais adequado para atingir aquele fim de modo pleno, completo, integral.⁵⁷

Dentro desta ideia de Maximiliano o importante é definir qual a finalidade da norma jurídica para, só então, poder o intérprete utilizar-se do meio mais adequado para atingir o fim buscado.

No que tange a busca sobre qual a finalidade da norma – para fins de utilização da interpretação teleológica – Klaus Tipke e Joachim Lang afirmam a possibilidade da aplicação de um “método sistemático para averiguação da finalidade da lei, segundo o qual se extrai conhecimentos sobre a finalidade da lei tanto do sistema externo como também do interno, de conexões de sentido externas como internas.”⁵⁸

Em matéria de imunidades tributárias, especificamente, Ruy Barbosa Nogueira assim lecionou:

Percebe-se, portanto, o enfoque finalístico dado pelo legislador às imunidades constitucionais, o que foi muito bem compreendido pelo saudoso Amílcar Falcão, quando acentuou como característica das imunidades: “a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, ideias-forças ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político.”⁵⁹

A interpretação teleológica, caso fosse aplicada nas imunidades tributárias, exigiria que se analisasse primeiramente quais seriam os princípios, ideias-forças ou postulados que o legislador constituinte buscou proteger no texto constitucional. A partir desta identificação, a interpretação de todas as imunidades deveria ser feita observado este bem a ser protegido, e não a forma mais prática de aplica-las. Isto porque, em não se observando o aspecto teleológico da norma, se possibilitariam

⁵⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007 p. 125

⁵⁸ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008 p. 319

⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1977 p. 212

interpretações que esvaziassem o conteúdo das imunidades, deixando – porventura – que se atingissem direitos fundamentais.

1.5.2 Restritiva

A interpretação restritiva das normas de direito constitucional ocorre, em regra, quando afirmamos que somente o que está contido na norma jurídica estará em vigor, não podendo haver uma ampliação interpretativa daquele conteúdo. Parte da doutrina entende ser esta forma de interpretação uma excepcionalidade (Princípio da Excepcionalidade da Interpretação Restritiva), mais especificamente, somente nos casos em que a norma criasse “privilégios em favor de certas profissões, classes ou indivíduos, que estabelecem incompatibilidades, proibições ou restrições, cerceando a liberdade, ou a proibitivos e outros dessa norma, bem como aqueles que fixam competências (...)”⁶⁰

No caso de normas que restringem direitos fundamentais, as mesmas devem sofrer uma interpretação restritiva⁶¹, tendo em vista a prevalência dos direitos fundamentais.

Na lição de Juarez Freitas:

Ainda quando se prescreva, em determinadas matérias, que o intérprete permaneça jungido à literalidade, semelhante prescrição precisa ser interpretada sistematicamente, de molde a fazer com que a prescrição se relativize pela subordinação inteligente a direitos e a princípios do sistema, sem se deixar de, criticamente, contemplar o significado restrito captado no momento literal. É que em suma, a interpretação literal nada mais é do que simples fase da exegese tópico-sistemática.⁶²

Desta forma, não se descarta por completo a utilização da interpretação restritiva, porém, da forma como posta acima, como meio para uma interpretação sistemática das demais normas. Isto porque o intérprete ao realizar uma análise sistemática, invariavelmente deverá incluir a interpretação restritiva como meio para, somente então, obter a correta conclusão.

⁶⁰ VILAS-BÔAS, Renata Malta. Hermenêutica Jurídica: uma questão intrigante. Consilium – Revista Eletrônica de Direito, Brasília n.4, v.1 maio/ago. de 2010

⁶¹ SAMPAIO JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001 p. 290-292

⁶² FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 79.

1.5.3 Sistemática

A interpretação da norma, como visto acima, pode ser realizada através de uma forma teleológica ou restritiva que, com relação a alguns direitos mostram-se plenamente adequados, porém sujeitos a resultados incompatíveis com o ordenamento jurídico como um todo permitindo que, ao solucionar uma questão incorra em contradição com outros direitos.

A interpretação sistemática, diferentemente, utiliza como base todo o contexto no qual a norma interpretada está inserida. Trata-se de um processo no qual leva-se em consideração as formas teleológica e restritiva, porém a partir do conjunto harmônico de normas, valores, princípios e regras e suas hierarquias, que se encontram inseridos no sistema jurídico.

A lição de Juarez Freitas, em sua notável obra “Interpretação Sistemática do Direito” assim leciona:

[...] a interpretação sistemática deve ser entendida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação.

[...] verdadeiramente a interpretação sistemática, compreendida em novas e realistas bases, é a que se realiza em consonância com aquela rede hierarquizável, máxime na Constituição, tecida de princípios, regras e valores considerados dialeticamente e em conjunto na interação com o intérprete, positivador derradeiro.⁶³

Extrai-se da citação acima a explicação de que a interpretação sistemática deve ser realizada dentro da hierarquia jurídica, fundando-se na Constituição que, por sua vez, encontra-se “tecida de princípios, regras e valores” para, somente então, em conjunto com a interação do intérprete, obter a correta interpretação do texto jurídico, enquadrando-o dentro do contexto jurídico, social e econômico em que se insere.

⁶³ FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 80

A partir desta forma de interpretação sistemática é que se torna possível “o redimensionamento do problema das antinomias entre princípios e regras, de tal modo que os princípios ocupam o papel de cúpula do sistema.”⁶⁴

Paulo Caliendo⁶⁵, ao tratar sobre a interpretação sistemática, especificamente em relação ao Direito Tributário, destaca “o papel de relevo desempenhado pelos princípios em uma teoria sistemática do Direito Tributário”. Assevera que os mesmos fundamentam, seja de forma direta ou indireta as normas de comportamento, possuem uma prevalência sobre às regras, detém inserido em seu sentido os valores do ordenamento jurídico e, por fim, possuem “forma jurídica e conteúdo moral”

Desta forma, a partir de uma correta hierarquização entre valores, princípios, normas constitucionais e infraconstitucionais é que se permite a correta interpretação das normas jurídicas, tanto de forma sistemática quanto teleológica. Com isso, assegura-se que os fins e valores previstos pelo constituinte estarão sendo atingidos pela correta interpretação e aplicação da norma jurídica.

1.6 Abrangência das Imunidades Tributárias

1.6.1 Impostos Diretos e Indiretos x Contribuintes de Fato e de Direito

A Constituição Federal de 1988 adotou, no que tange aos impostos indiretos (ICMS e IPI, p. ex.), a regra da não-cumulatividade, fazendo com que o ônus econômico destes tributos fosse autorizadamente transferido ao adquirente⁶⁶, seja ele contribuinte ou consumidor final. Na primeira hipótese, em que o adquirente é também contribuinte de direito, resta assegurado a este o lançamento do tributo, incidente indiretamente, como crédito, o que garante o caráter não cumulativo do imposto. Todavia, no caso de a venda ser realizada a não contribuinte (consumidor final), o valor devido à título de tributo não poderá ser utilizado como crédito, mas tão somente se efetuará o pagamento monetário do mesmo - devido pelo contribuinte vendedor – já incluído no valor cobrado na nota fiscal, criando-se a figura do contribuinte de fato.

⁶⁴ CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009 p. 260 - 261

⁶⁵ Ibid., p. 260 - 261

⁶⁶ Art. 155. (...) §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – Será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Inicialmente, no presente trabalho, se abordará a distinção entre os tributos diretos e indiretos para, posteriormente adentrarmos nos contribuintes de direito e de fato.

Historicamente, como bem definido por Ricardo Lobo Torres, a imunidade das igrejas e da nobreza não era estendida aos tributos indiretos, mas tão somente sobre os diretos. A partir desta concepção formou-se doutrina no sentido de defender uma superioridade dos impostos indiretos, tendo em vista que os mesmos eram capazes de atingir financeiramente tanto a nobreza, quanto o clero e, com isso, promover efetivamente uma igualdade.⁶⁷

Usualmente e, buscando conceituar aspectos da não cumulatividade tributária, criou-se a figura do contribuinte de direito como sendo aquele legalmente obrigado ao pagamento do tributo, já que integraria a relação jurídico tributária. Por sua vez o contribuinte de fato não teria nenhuma relação com o Fisco, somente arcando financeiramente com o ônus tributário, que lhe é repassado pelo contribuinte de direito.

Ocorre que, para tanto, deve-se conceituar o que seriam os tributos indiretos e como se distinguiriam daqueles ditos “diretos”. Hugo de Brito Machado Segundo define que:

[...] é indireto aquele tributo que incide sobre operação, vale dizer, ato realizado por mais de uma pessoa (...), e que tem por base de cálculo o valor dessa operação (ou o preço do negócio). Essa circunstância faz com que, “naturalmente”, o tributo, quando legalmente devido pelo prestador do serviço, ou pelo vendedor da mercadoria – por outras palavras, por quem recebe o preço – seja acrescido ao preço e transferido ao comprador da mercadoria ou ao tomador do serviço, o qual, mesmo sem ter relação com o fisco, arca com o ônus do tributo (na condição de contribuinte de fato).⁶⁸

Deve-se atentar, todavia que, em que pese esta definição ser exemplarmente correta, não é possível afirmar que na totalidade das situações haverá o repasse do ônus econômico, sendo viável que o contribuinte de direito opte por não incluir o valor do tributo no preço da mercadoria, assumindo ele mesmo os impactos da carga

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991 p. 34

⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011 p. 18 - 19

tributária. Neste caso, por não haver repasse do ônus econômico se estaria diante de um tributo direto? Acredita-se que não, em que pese não haver o repasse do ônus econômico no preço da mercadoria final ainda assim se estaria diante de um tributo indireto.

Explica-se tal afirmação pelo fato de que o exemplo acima trazido – do não repasse do ônus econômico ao consumidor final – não representa as cadeias produtivas existentes no Brasil, onde há a incidência do ICMS em cada etapa, gerando-se créditos e débitos. Assim, ainda que não haja o repasse ao consumidor final o tributo mostra-se indireto diante da sua forma de incidência durante toda a cadeia de produção e, caso assim não fosse estar-se-ia diante de uma violação da não cumulatividade tributária.

É nesse sentido a doutrina de Marco Aurélio Greco, ao definir quais tributos comportam transferência do ônus econômico e quais não comportam:

- 1) Comportam transferência:
 - 1.1) Tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador é uma operação, e
 - 1.2) Cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico **podendo transferir o encargo** para o outro partícipe do mesmo fato gerador
- 1) Se a Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias atribui a uma pessoa física a aptidão para tributar eventos que não envolva uma dualidade de sujeitos determinados que figurem nos polos de uma relação jurídica certa, da análise do próprio Texto Maior pode-se concluir a impossibilidade jurídica de transferência do encargo. P. ex., imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.
- 2) Não comportam transferência:
 - 3.1) os tributos cujo fato gerador não é uma operação, vale dizer, não engloba uma dualidade de sujeitos; ou
 - 3.2) aqueles que, apesar de terem por fato gerador uma operação envolvendo uma dualidade de sujeitos, indicam como contribuintes de direito pessoa que seja a última da sequência de operações sujeitas ao tributo. Neste caso quem suportou o encargo não terá como transferi-lo, **pois não participará de outro fato gerador do mesmo ciclo econômico indicado pela Constituição para fins de incidência tributária.**⁶⁹

Percebe-se que a definição de tributo indireto tem como objetivo principal afirmar se o referido encargo econômico pode ser transferido ou não, ou seja, uma

⁶⁹ GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Repetição do indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983 p. 286-287

análise puramente econômica. Em seu aspecto jurídico, caberia identificar os tributos indiretos para que seja possível afirmar a legitimidade passiva (contribuinte) do tributo, todavia, em sendo o Código Tributário Nacional expresso quanto a quem se constitui contribuinte de cada tributo, não se faz necessária uma análise sobre o repasse do ônus econômico para identificação do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Nesse mesmo sentido é a lição de Hugo de Brito Machado ao assegurar que a característica essencial do tributo indireto é o fato destes tributos serem legalmente devidos por um sujeito (contribuinte de direito), “enquanto que economicamente são suportados por outro”⁷⁰ (contribuinte de fato). Todavia, como assegurado por Rubens Gomes de Souza, essa transferência do ônus econômico do contribuinte de direito para o contribuinte de fato não pode ser dada como regra, estando sujeito à lei da oferta e da procura, ou seja, a translação do imposto somente será viável quando as condições de mercado assim o permitirem, fazendo com que passe a tratar-se de um conceito econômico e não mais jurídico.⁷¹

Com relação ao tema a doutrina de Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

[...] é com o exame do perfil constitucional dos impostos, e não apenas da sua materialidade, que se consegue esclarecer o sentido da repercussão em estudo. Com efeito, quando se estuda o regime jurídico-constitucional dos impostos verifica-se que a Carta previu para dois deles a adoção da técnica da não cumulatividade. A aplicação dessa técnica parte de um pressuposto: o fenômeno da translação. Ou seja: a não cumulatividade parte da existência da repercussão do ônus financeiro, que representa o tributo, visando com isso a evitar que o consumidor seja onerado, assegurando-se, ainda, a neutralidade da tributação.⁷²

Assim, os tributos indiretos, como visto, pressupõem o fenômeno da translação, ou seja, da repercussão do ônus financeiro, como forma de assegurar a não cumulatividade tributária – gerando um sistema de créditos e débitos – evitando que o tributo que incida durante toda a cadeia produtiva não seja somado e repassado integralmente ao consumidor final.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 182

⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Compendio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981 p. 135

⁷² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 358

Em uma breve definição de tributos diretos, tendo em vista o corte metodológico do presente trabalho, pode-se afirmar que os mesmos se constituem naqueles que oneram o patrimônio e a renda, como é o caso do IPTU e do Imposto sobre Renda – ainda que o primeiro possa ser repassado a terceiro nos casos de locação imobiliária.

Desta forma, em havendo uma diferenciação, ainda que teórica, sobre tributos diretos e indiretos, foi necessária a distinção também de contribuintes de fato e de direito, afim de inserir aquele que arca com o ônus econômico dentro da sistemática jurídica da não cumulatividade.

No que tange a diferenciação existente tanto na doutrina quanto na jurisprudência a respeito do contribuinte de direito e de fato, há que se mencionar o fato de não haver previsão constitucional com relação a esta distinção.

A doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro afirma que:

Impostos indiretos são os em que a carga tributária é suportada por outra pessoa que não pratica o fato gerador, o chamado *contribuinte de fato*. Quando o *contribuinte de direito* arca com o ônus econômico da incidência tributária ocorre o fenômeno da percussão. Porém, quando este embute o valor do tributo por ele pago no preço do produto ou serviço vendido, fazendo com que o encargo econômico deste seja transferido ao contribuinte de fato, dá-se a repercussão econômica.⁷³

Todavia, o que se percebe quando da análise da distinção entre contribuinte de fato e de direito é que a mesma se deve única e exclusivamente para fins de observância da não cumulatividade tributária. Esta, que consiste em uma técnica de tributação que autoriza o contribuinte abater o valor do imposto incidente na etapa anterior da cadeia produtiva, com o débito posterior decorrente da atividade realizada. Assim, o objetivo da “não cumulatividade é o de evitar o acréscimo de tributos, onerando excessivamente o preço do produto final.”⁷⁴

Desta forma, a figura do contribuinte de fato somente surge como uma necessidade de classificação decorrente do princípio da não-cumulatividade nos

⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 370

⁷⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos Indiretos. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 360

tributos indiretos, fazendo com que o consumidor final na cadeia produtiva (contribuinte de fato) não seja onerado demasiadamente pelos tributos indiretos.

A análise das imunidades tributárias sob a ótica do contribuinte de fato implica na utilização de conceitos próprios e distintos de dois institutos diferentes (imunidade tributária e critério formal da não cumulatividade), causando incongruências sobre qual sujeito deve ser protegido.

O debate ora travado sobre as definições de tributos diretos e indiretos, contribuintes de fato e de direito não é inócua, possuindo reflexos diretos na aplicação das imunidades tributárias. Ademais, os mesmos são utilizados como fundamento para o afastamento da proteção constitucional das entidades imunes, por vezes se ignorando o real significado dos conceitos acima e das imunidades tributárias. A fim de permitir uma conclusão sobre a prevalência, nos casos concretos, das imunidades tributárias ou da não cumulatividade, dentro da qual se insere os conceitos de contribuinte de fato, de direito, tributos indiretos e diretos, faz-se necessário um aprofundamento da matéria sobre os tributos indiretos, sua repercussão econômica e seus fundamentos.

2 IMPOSTOS INDIRETOS E A REPERCUSSÃO ECONÔMICA

2.1 Impostos Indiretos no Ordenamento Jurídico

A distinção entre tributos diretos e indiretos encontra-se longe se ser um conceito pacífico, seja na doutrina nacional, seja na internacional. Inicialmente esta classificação surge durante o século XVIII com a escola fisiocrata, onde sustentava-se ser a terra o único fator produtivo, fazendo com que todas as riquezas produzidas teriam a terra como origem. Com relação aos tributos diretos/indiretos, esta escola entendia que ambos eram suportados pela terra, sendo que os primeiros (diretos) caracterizavam-se por uma tributação da posse do solo, enquanto que os segundos (indiretos) eram responsáveis pela tributação de todas as demais relações tributárias, que ao final recaíam sobre a terra. Este ônus econômico que recai sobre a terra, no caso de tributos indiretos, decorre da visão fisiocrata de que a terra era o único fator produtivo.

Posteriormente com o surgimento da Escola Clássica da Economia com forte ênfase na teoria econômica de Adam Smith em sua obra “A riqueza das Nações”, cujos conceitos eram no sentido de que os mercados tendem a encontrar um equilíbrio natural a longo prazo através de uma auto regulação sem intervenção estatal, também considerado como teoria do “Laissez-Faire”, originariamente trazida por Vincent de Gournay. Diante desta concepção puramente econômica de mercado, com uma ausência de intervenção do Estado, a distinção entre tributos diretos e indiretos perdeu força em seu ponto de vista substancial, passando a ser encarada puramente em uma noção formal ou procedimental. Isto porque os impostos diretos seriam aqueles calculados pela Administração Pública em função diretamente da renda do contribuinte, enquanto que os indiretos eram aqueles mediatos, ou seja, outras manifestações da vida econômica.

A partir de então inúmeras teses foram criadas com o objetivo de classificar os tributos em diretos ou indiretos. A obra de José Maria Arruda de Andrade e Maurício Barros sintetiza de forma brilhante as correntes então formadas, como é o caso da “tese de Parieu”, cuja diferenciação dos tributos ocorre na determinação do sujeito passivo, ou seja, no caso dos tributos diretos o contribuinte está “inscrito em um rol nominativo de contribuintes, hipótese em que o Fisco o conhece e espera a incidência

de forma antecipada”⁷⁵. Já, nas situações em que o Fisco não conhece o contribuinte – por inexistir rol nominativo – seria considerado o tributo como indireto.

Outra corrente existente foi a tese da repercussão na qual os tributos diretos são considerados aqueles cuja incidência se dá sobre a riqueza do contribuinte do tributo, enquanto que os indiretos seriam os demais, quais sejam, aqueles que recaem sobre terceiros que não o contribuinte.

Diferentemente das correntes de pensamento acima elencadas, Graziani⁷⁶ utiliza como fundamento para a distinção entre tributos diretos e indiretos a efetiva manifestação da capacidade contributiva dos contribuintes, ou seja, os impostos diretos atingiriam as manifestações imediatas da capacidade contributiva tais como o patrimônio, atividades e profissões, rendimentos e riqueza. Os impostos indiretos, por sua vez atingiriam “certas despesas privadas, o consumo, a transferência de propriedade e manifestações similares”⁷⁷.

A obra de José Maria Arruda de Andrade traz de forma cristalina a posição adotada por Oreste Ranelletti:

[...] Oreste Ranelletti trabalha com proposta classificatória de acordo com o fato que desencadeia a cobrança do imposto pelo Estado: se tal cobrança atinge a riqueza do contribuinte de forma direta, trata-se de imposto direto; já, se objeto da cobrança é a riqueza indireta do contribuinte, manifestada por um ato ou um fato que é apenas um *indício* da riqueza, o imposto é indireto. Por outro lado, Ranelletti rejeita o critério classificatório segundo o modo de cobrança do tributo efetuado pelo Estado, pois entende que há tributos que atingem indiretamente a riqueza do contribuinte e são cobrados diretamente, mediante inscrições específicas do contribuinte previamente à incidência do tributo em si (exemplos: impostos sobre pianos, cavalos, veículos e cachorros, que são cobrados regular e periodicamente de seus proprietários).⁷⁸

Percebe-se da doutrina de Ranelletti o enfoque em analisar se a riqueza do contribuinte é efetivamente atingida ou não e, no caso dos tributos indiretos haveria um mero indício de riqueza, demonstrando sua relatividade e possibilidade de prova em contrário capaz de afastar a tributação.

⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 263

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

Diferentemente desta posição substantiva de Ranelletti e, em sentido contrário, há a doutrina de Adolph Wagner⁷⁹ que defende ser o tributo indireto aquele que o legislador assim o define e cuja ônus da carga tributária é suportada por aquele não contribuinte, ou seja, pelo contribuinte de fato. A contrário senso o tributo direto é aquele cujo ônus financeiro não é repassado ao adquirente do produto/mercadoria/serviço, ou seja, é suportado pelo contribuinte de direito. Ainda que esta teoria se aproxime muito com as posições adotadas atualmente no ordenamento jurídico brasileiro, foi objeto de inúmeras críticas, especialmente pelo fato de misturar figuras econômicas e jurídicas em uma única definição, e em decorrência de inexistir juridicamente a figura do contribuinte de fato.

Posteriormente, ao final do século XX, a classificação acima perdeu intensidade na doutrina, passando-se a rejeitar as influências dos financistas no direito tributário, ocasionando um afastamento da doutrina tributária do direito das finanças. Assim, afastando-se da ciência das finanças houve uma aproximação maior com o direito, e uma juridicização de conceitos como o princípio da capacidade contributiva e a classificação dos tributos em diretos e indiretos, de acordo com a capacidade contributiva.

José Maria Arruda de Andrade e Maurício Barros ao trazer a doutrina do espanhol Fernando Sainz de Bujanda afirmar que o mesmo:

[...] demonstra uma inovação na matéria ao propor, com base exclusivamente jurídica, uma classificação de acordo com a possibilidade de ressarcimento legal do tributo por parte daquele que o tenha recolhido aos cofres públicos. No caso, esclarece Sainz de Bujanda que tributos diretos são aqueles que a legislação não permite que o contribuinte seja ressarcido por outra pessoa, ao passo que nos indiretos a norma jurídica tributária concede ao contribuinte um mecanismo de ressarcimento do tributo recolhido. (...). Esse ressarcimento deverá ser previsto pela *lei tributária*, já que ao direito tributário – sustenta ele – são indiferentes os pactos de natureza civil.⁸⁰

Percebe-se nesta proposta de Sainz de Bujanda uma aproximação com a legislação brasileira no que tange à conceituação de tributos indiretos, em especial no

⁷⁹ Ibid. p. 264

⁸⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 266 - 267

questo da possibilidade de restituição, prevista no artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Diante das correntes doutrinárias acima destacadas é possível perceber que a doutrina se encontra longe de ser pacífica quanto a temática da distinção de tributos diretos e indiretos, devendo-se tal fato principalmente à adoção de critérios distintos entre cada uma delas. Bernardo Ribeiro de Moraes⁸¹ permite categorizar as doutrinas sobre a matéria em 3 diferentes correntes, baseando-se em critérios, tais como (1) capacidade contributiva; (2) técnico-administrativo e; (3) financeiro.

O primeiro, da capacidade contributiva, reúne as doutrinas que analisam os tributos de acordo com sua incidência sobre a riqueza atingida, denominando direto aqueles tributos que atingem diretamente o contribuinte, como os incidentes sobre patrimônio e a renda. Indireto diz-se daqueles tributos cuja riqueza é atingida de forma indireta, como o consumo e transferência de bens.

A corrente que utiliza critérios técnico-administrativos, por sua vez, define ser direto ou indireto os tributos de acordo com a forma em que são cobrados pela administração pública. Por fim, o critério financeiro adota como fundamento a possibilidade de repercussão econômica do tributo à terceiro não contribuinte e, desta forma, considera como direto os tributos que são suportados pelo contribuinte de direito e, indireto aqueles que permitem o repasse econômico para terceiros.

O Brasil, assim com o restante da doutrina internacional, não é pacífico na classificação dos tributos, tendo existido na doutrina e decisões de Aliomar Baleeiro uma forte crítica à classificação, ou ausência desta:

Resta a controvérsia sobre a impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos, tese que tem o amparo da Súmula n. 71.

Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.

O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. (...)

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o STF inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data

⁸¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2.ed., 1 vol, Rio de Janeiro: Forense, 1993 p. 434-437

vênia, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas deste motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da Súmula n. 71.⁸²

Posteriormente, com o advento do Código Tributário Nacional passou-se a rejeitar o antigo entendimento sumulado⁸³ pelo Supremo Tribunal Federal, passando a condicionar a repetição dos tributos indiretos à comprovação da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de direito do contribuinte de fato⁸⁴. Ademais não há na legislação tributária a menção expressa ao contribuinte de direito e ao contribuinte de fato, havendo tão somente o contribuinte do tributo. Ressalva-se o caso do Decreto n. ° 37.699, de 26 de agosto de 1997 (Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul) onde há expressa previsão do “não contribuinte” ou consumidor final, equiparando-se ao contribuinte de fato do tributo.

No caso do presente trabalho, ou seja, no que concerne às imunidades tributárias todas as correntes acima mencionadas acabam no mesmo fim, qual seja, uma oneração das entidades imunes quando consumidoras finais, pelo simples fato de serem consideradas – por todas as teorias – contribuintes de fato dos tributos indiretos. Isto faz com que estas teorias não sejam suficientes para assegurar uma proteção patrimonial e financeira dos entes imunes, fazendo-se necessária uma análise efetiva da repercussão econômica dos tributos indiretos e como os mesmos atingem as entidades imunes.

2.2 O Instituto da Repercussão Econômica dos Impostos Indiretos

O direito tributário, em uma noção extremamente simplista – por não ser objeto deste estudo no presente momento – constitui-se em um conjunto de leis destinadas à regular a atividade arrecadatória de tributos pelos entes políticos e, para tanto, regula as relações jurídicas existentes entre o Estado e os contribuintes.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 45.977, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 27.set.1966

⁸³ Súmula 71 - Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

⁸⁴ Súmula 546 - Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.

Ocorre que, à despeito desta regulação entre contribuinte e Estado, os efeitos sociais e econômicos da imposição tributária ultrapassam os limites do direito tributário, atingindo todas as relações de consumo.

Os tributos, como visto acima, podem ser definidos como diretos ou indiretos e, adotando o critério econômico-financeiro, os primeiros (diretos) são aqueles suportados pelo contribuinte de direito, enquanto que os demais (indiretos) autorizam o repasse econômico a terceiros. Todavia, em que pese esta distinção jurídica e/ou financeira – a depender da corrente adotada – todos os tributos acabam por influenciar o valor do produto final, sejam eles diretos ou indiretos.

Isto porque, contabilmente os tributos recolhidos pela pessoa jurídica constituem-se em custos e, como tal, serão contabilizadas para fins de constituição do preço de venda final, juntamente com a margem de lucro e os custos. Assim, ainda que se trate de tributos diretos cujo ônus financeiro (juridicamente) não é repassado ao consumidor, contabilmente este encargo é repassado através da constituição do preço de venda.

Todavia o direito tributário não é capaz de intervir na composição do preço do produto ou serviço em um mercado de capitais, vedando quais tributos não poderia compor o preço final e quais poderiam. Assim, nas situações em que o direito tributário autoriza o repasse econômico-financeiro, como o faz nos casos de tributos indiretos, faz-se necessária a análise da repercussão econômica.

Os impostos indiretos possuem como característica a possibilidade de repercutir através de toda a cadeia produtiva (IPI e ICMS) e de consumo (ICMS), tendo em vista se tratarem de tributos plurifásicos, fazendo com que o mesmo incida de maneira sucessiva do fabricante até o consumidor final. Exemplo disto é o ICMS que possui incidência durante toda a cadeia produtiva, gerando um sistema de crédito (por quem compra) e débito (por quem vende), até chegar ao consumidor final à quem o encargo financeiro do ICMS é repassado destacado na nota fiscal, ou seja, o consumidor final arca financeiramente com o valor do ICMS enquanto que a empresa vendedora efetua o recolhimento do mesmo aos cofres públicos.

Desta forma, há um grupo de impostos ditos indiretos que possuem como característica o fenômeno financeiro da repercussão ou translação dos encargos fiscais, ou seja, quem recolhe o imposto – contribuinte de direito – não é obrigatoriamente quem suporta economicamente o encargo financeiro, mas sim o contribuinte de fato, também chamado de consumidor final.

Em que pese por anos o debate sobre contribuinte de fato e de direito tenha se relativizado, adentrando em uma esfera puramente teórica e à luz do princípio da não cumulatividade, a análise da repercussão econômica dos tributos indiretos mostra-se de elevada relevância, em especial ao tratar-se das imunidades tributárias dos contribuintes de fato. Esta, inclusive, é a lição de José Maria Arruda de Andrade e Maurício Barros:

É claro que a repercussão econômico-financeira dos tributos não é de todo irrelevante no sistema tributário brasileiro, pois como bem ressalta Ricardo Lobo Torres, a averiguação de quem assume efetivamente o encargo tributário é determinante na aplicação das imunidades tributárias e da própria valoração do sistema tributário, sob pena – entende ele – de se comprometer o princípio da capacidade contributiva.⁸⁵

Distinção necessária a se fazer é a realizada entre a repercussão econômica e a repercussão jurídica dos tributos. Esta última não pode ser considerada toda e qualquer repercussão no preço do produto final, de natureza puramente econômica, mas sim toda e qualquer situação em que a lei efetivamente autoriza o repasse do ônus econômico do tributo. A repercussão econômica, por sua vez, é toda e qualquer repasse financeiro através da cadeia produtiva, como visto anteriormente, independentemente da autorização legal, ou seja, todos aqueles fatores que compõe o preço do produto ou serviço final.

A doutrina que realiza a distinção acima o faz como forma de analisar em quais casos é assegurada a restituição do tributo que permite a transferência do encargo financeiro, hipótese prevista no artigo 166 do Código Tributário Nacional. A grande maioria da doutrina assegura que somente é possível a restituição dos tributos cuja transferência do ônus econômico seja autorizada por lei, ou seja, a repercussão jurídica.

Isto porque, diante da impossibilidade de se verificar a repercussão econômica dos tributos, tendo em vista que todos, de uma forma ou de outra, acabam sendo repassados economicamente, a possibilidade de restituição de tributos

⁸⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013 p. 277)

previstos no Código Tributário Nacional somente poderá ser assegurada àqueles tributos cuja lei autoriza expressamente o repasse.

Na lição de Luís Eduardo Schoueri:

A falta de base econômica para o argumento da translação, entretanto, exige que se tome o art. 166 do CTN com toda cautela. No lugar de se buscar o fenômeno da translação, age com acerto aquele que investiga se há uma transferência jurídica (isto é: prestigiada por lei) do montante do tributo. Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.⁸⁶

Percebe-se da doutrina acima que, via de regra, a análise da transferência jurídica se dá exclusivamente com relação aos tributos repassados dentro da cadeia produtiva. Efetivamente, tanto a repercussão jurídica quanto a econômica são plenamente válidas e constitucionais quando ocorrem dentro da cadeia produtiva, gerando a sistemática de crédito e débito – como é o caso do ICMS. Válida também quando se trata de consumidor final não isento ou imune tributariamente que sofre o repasse do encargo financeiro, garantindo o princípio da não-cumulatividade tributária

Todavia, quando se trata de consumidor final que possui a garantia constitucional da imunidade tributária, como são os casos de entidades filantrópicas e assistenciais, por exemplo, faz-se necessária uma reanálise da repercussão econômica e jurídica dos tributos indiretos. Análise esta que deverá ser feita à luz das garantias constitucionais e dos direitos fundamentais, ao contrário de como é feita na maioria dos casos, qual seja, à luz do princípio da não-cumulatividade que, ademais, enseja o questionamento se poderia sobrepor-se a direitos fundamentais assegurados pelas imunidades tributárias.

2.3 Da Não-Cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade tributária teve como marco inicial, no direito europeu, a legislação francesa que, após identificar os prejuízos e desvantagens de uma tributação cumulativa que incidia em todas as etapas produtivas, e após diversas

⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 558-559

tentativas, criou-se a “Taxe sur la Valeur Ajoutée” no ano de 1954 e até hoje em vigor.⁸⁷

O TVA constitui-se em um imposto geral sobre o consumo sendo aplicado nas atividades industriais, comerciais, agrícolas e não comerciais, possuindo como característica essencial a dedução do imposto pago nas operações anteriores, repassando-se o ônus econômico ao consumido final. Assim, da mesma forma que o ICMS no Brasil, o TVA segue o fundamento econômico no sentido de que em cada operação abate-se o custo dos impostos relativos aos materiais da operação anterior, tributando-se somente o valor adicionado/incremento, ocorrido na etapa produtiva.

O Brasil no ano de 1922 passou a aplicar o IVC – Imposto sobre vendas mercantis – em reprodução idêntica ao então modelo Francês e Alemão, com incidência em cascata e tendo como base de cálculo o valor total da operação anterior⁸⁸.

O referido imposto trazia enormes incongruências, principalmente por incidir em todas as fases da cadeia produtiva, desde a industrialização até a comercialização e, em sendo um tributo cumulativo o valor tributado em uma etapa produtiva era novamente tributado na etapa subsequente. A fim de evitar esta elevada tributação as empresas passaram a verticalizar suas estruturas, mantendo todas as etapas de produção dentro da mesma empresa, o que economicamente acaba por elevar o preço dos produtos.⁸⁹

Assim como ocorrido no período pós segunda guerra mundial na França (criação do TVA) o Brasil adotou a tendência mundial dos tributos indiretos e inseriu o princípio da não-cumulatividade tributária através da Reforma Constitucional nº 18 de 1965 – em que pese já ter sido previsto em legislação ordinária no Imposto sobre Consumo.⁹⁰

Posteriormente manteve-se assegurada a não-cumulatividade tributária na Carta Constitucional de 1967⁹¹, na denominada Constituição emendada de 1969 com a garantia para o IPI e para o ICM e, por fim, na Constituição Federal de 1988

⁸⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N., et al. Temas de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1988 p. 112.

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 448

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 p. 481

⁹⁰ Ibid., p. 481

⁹¹ Art. 22, V, §4º e art. 24, II, §5º

assegurando expressamente a não-cumulatividade tributária em seus artigos 153, §3º (IPI), 155, §2º (ICMS) e art. 154, I (competência da União para instituir novos impostos).

A necessidade de criação e manutenção no Brasil do princípio da não-cumulatividade tributária deve-se à necessidade de desoneração do custo de produção e comercialização, sob pena de, em não sendo assim feito, haver uma nova tributação sobre o mesmo bem a cada etapa da cadeia produtiva. Com isso veda-se o efeito cascata que acabaria incidindo economicamente sobre o produto final, característica dos tributos plurifásicos, que podem incidir diversas vezes sobre a mesma mercadoria ou produto durante a circulação econômica.

Conforme texto constitucional, seja no que tange ao IPI, ao ICMS ou a competência residual da União, o princípio da não-cumulatividade tributária se apresenta de forma ampla, todavia, é possível a aplicação do mesmo através da técnica do valor integral com compensação, no caso do ordenamento jurídico brasileiro. Todavia, existe também a técnica do valor agregado.

A primeira, utilizada em diversos países, considera tributável somente o valor acrescido ou agregado, ou seja, no caso de uma mercadoria vendida a R\$200,00 e revendida a R\$300,00, somente o valor acrescido será base de cálculo para a tributação, ou seja, R\$100,00. Com esta técnica é possível assegurar a não-cumulatividade tributária, impedindo que haja mais de uma tributação sobre o mesmo valor.

Por sua vez a técnica do valor integral com compensação, diferentemente da anterior, não tributa somente o valor agregado em cada etapa, mas sim o valor integral do produto ou mercadoria. Nesta hipótese resta assegurado que o contribuinte possa compensar em cada operação o montante do imposto já recolhido nas operações anteriores por fornecedores. Para fins de compensação é assegurado um sistema de crédito e débito tributário, onde considera-se crédito os valores pagos na operação anterior e débito os valores devidos na venda da mercadoria ou produto.⁹²

A sistemática de crédito e débito nos tributos plurifásicos realiza a compensação entre os valores já pagos na compra (crédito) com aqueles valores devidos (débito) na venda, podendo o resultado ser negativo (valor superior de débitos) ocasionando um tributo a ser recolhido, ou positivo (valor superior de

⁹² CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014 p. 495 – 496

créditos), permanecendo como crédito para próximas compensações. Em um exemplo prático o comprador que realiza a aquisição de produtos no valor de R\$1.000,00, com um valor já apurado à título de imposto de R\$100,00, terá como crédito de ICMS, por exemplo, R\$100,00. Ao realizar a venda de novo produto, por R\$1.500,00, terá como débito o montante de R\$150,00 e, ao compensar-se com o montante de crédito adquirido na compra do produto anteriormente, haverá a compensação de R\$100,00 de crédito com R\$150,00 de débito, resultando em um débito de R\$50,00 a ser recolhido aos cofres públicos à título de imposto. Saliente-se aqui ter-se utilizado de alíquota fictícia de 10% somente para fins de ilustração da sistemática de crédito de débito utilizada, por exemplo, pelo ICMS.

Em que pese o instituto da não-cumulatividade, que se trata de garantia constitucional, ser de manifesta relevância tanto jurídica quanto econômico-financeira, a aplicação desta quando o consumidor final é detentor de uma imunidade tributária é questionável. Isto porque, de um lado a Constituição Federal assegura o repasse do ônus econômico ao adquirente da mercadoria ou produto e, de outro, garante à determinadas pessoas e objetos a imunidade tributária.

Ocorre que, o consumidor final, ou adquirente final da mercadoria, por possuir uma imunidade tributária, não resta afastado de suportar o ônus econômico dos tributos indiretos repassados pelo vendedor do bem, integrando o valor do produto, o que invariavelmente acabará onerando-o economicamente. Assim, como posteriormente se abordará, a relação das imunidades tributárias nos tributos indiretos, especialmente diante do repasse econômico, deve ser repensada.

Antes de analisar-se especificamente a relação da não-cumulatividade com as imunidades tributárias faz-se necessário identificar a espécie normativa da mesma, definindo-se tratar de princípio, regra ou até mesmo técnica econômico-contábil.

Tendo em vista já termos abordado a diferenciação existente entre princípios e regras no primeiro capítulo do presente trabalho, partiremos diretamente para o enquadramento da não-cumulatividade na sua respectiva espécie normativa.

A doutrina nacional apresenta divergência quanto a espécie normativa à qual pertence a não-cumulatividade tributária, havendo defesa da mesma como: a) princípio, b) regra e, c) natureza dúplice.

Aqueles que entendem ser a não-cumulatividade um princípio constitucional, partem da premissa de haver uma proteção de valores previstos no texto constitucional, como a livre concorrência e a isonomia.

A lição de Paulo de Barros Carvalho sobre a temática da possibilidade de os princípios estabelecerem limites das normas, assim dispôs

[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas [...].⁹³

Assegura, também, que os princípios não se caracterizam somente por trazer valores constitucionais, mas também são capazes de estipular limites objetivos ao sistema jurídico com a finalidade específica de “[...] atingir certas metas, certos fins [...]”⁹⁴

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo também asseguram se tratar a não-cumulatividade de princípio, sob o argumento de que:

(...) a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos.⁹⁵

É possível constatar que os autores que defendem se tratar a não-cumulatividade de princípio constitucional o fazem em razão da sua finalidade junto ao ordenamento jurídico brasileiro, não adentrando na discussão sobre a carga axiológica da norma. Ademais, conforme lição de Carlos Ayres Britto e Celso Ribeiro Bastos⁹⁶ o princípio da não-cumulatividade possui eficácia plena, não dependendo de normas hierarquicamente inferiores para concretizar seus efeitos jurídicos.

Por outro lado, parte também relevante da doutrina entende a não-cumulatividade como regra, em especial diante do fundamento de que a mesma não é aplicável indistintamente ao ICMS e ao IPI, possuindo cada qual seus requisitos para constituição do crédito fiscal, como se extrai da lição de José Souto Maior Borges

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 147

⁹⁴ Ibid. p. 148

⁹⁵ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. A não-cumulatividade tributária. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2008 p. 92 - 93

⁹⁶ BASTOS, Ribeiro; BRITTO, Carlos Ayres. Interpretação e aplicação das normas constitucionais. São Paulo: Saraiva, 1982 p. 50

Posto que estudada geralmente como um princípio, a incumulatividade não o é. Trata-se de simples regra. Se princípio fosse, ela permearia todo o subconjunto das normas constitucionais sobre a matéria tributária, condicionando-lhes a exegese. Precisamente porque não o é, tais regras sobre a incumulatividade sequer são aplicáveis indistintamente ao IPI e ao ICMS. Cada um desses impostos tem, relativamente ao crédito fiscal, regras próprias; regras que são aplicáveis exclusivamente ao IPI ou ao ICMS.⁹⁷

É possível identificar na doutrina, também, defensores da não-cumulatividade como regra constitucional sob o argumento de que não é permitida a gradação na aplicação da mesma, utilizando-se da regra do tudo ou nada.

Para Marco Aurélio Greco⁹⁸ não é possível identificar a natureza de princípio na não-cumulatividade tributária, sendo a mesma puramente uma técnica de determinação do valor a ser recolhido pelo contribuinte, uma vez que para se caracterizar como princípio deveria dizer respeito a valores e não a meros métodos de apuração.

Roberto Ferraz⁹⁹, corroborando entendimento dos demais doutrinadores, afirma se tratar o instituto de regra cuja finalidade é evitar os reflexos econômicos dos tributos cumulativos, especialmente que o ordenamento jurídico incorra em um retrocesso, voltando à verticalização empresarial existente durante a vigência do IVC a partir de 1922. Para o autor em que pese a não-cumulatividade tratar-se puramente de uma técnica de apuração do montante devido, não se pode negar que a mesma esteja ligada a princípios, porém com estes não se confundem.

Assim, para a doutrina acima referida a não-cumulatividade tratar-se-ia puramente de técnica para apuração dos tributos devidos, e não de princípio constitucional.

Por fim, encontra-se doutrinadores que se situam entre ambas as correntes acima, visto que compreendem a não-cumulatividade como tendo uma natureza híbrida, possuindo tanto característica de princípio, quanto de técnica arrecadatória.

Nesta corrente encontra-se a obra de Hugo de Brito Machado, que afirma que:

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007 p. 341

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. A não-cumulatividade das contribuições. Revista de Estudos Tributários, v. 7, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev./2005, p. 126

⁹⁹ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 154, p. 104, jul. 2008.

A não-cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição, em dispositivo a dizer que o imposto 'será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal'. Em tal enunciado não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual será efetivada a não-cumulatividade. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é 'maneira ou habilidade especial de executar algo'. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva, o princípio. (...)¹⁰⁰

Percebe-se do entendimento de Hugo de Brito Machado que, embora a Constituição Federal já tenha definido o entendimento sobre em que consiste a não-cumulatividade, não há nenhuma previsão sobre como a mesma deverá ser concretizada, ou seja, estabelece-se o princípio, porém não a técnica. Técnica esta que consiste na própria materialização do princípio constitucional.

No mesmo sentido é a lição de André Mendes Moreira¹⁰¹, ao afirmar que “a não-cumulatividade tributária é o princípio constitucional que mais se aproxima de uma regra” uma vez que, parte de valores para, então, determinar uma conduta, o que permitiria atingir as finalidades traçadas pelo constituinte. Todavia, entende o autor não ser possível considerar a não-cumulatividade tão-somente como uma técnica para cálculo do valor devido já que estar-se-ia ignorando uma interpretação teleológica, ou seja, os motivos pelos quais levaram o legislador a positivar a matéria em sede constitucional.

Todavia, conforme lição de Paulo Caliendo, o enfoque do direito tributário não pode ser as competências tributárias e as respectivas limitações, mas sim a análise do dever de pagar tributos e a auto-organização, ou seja, a ênfase deverá ser na consistência do sistema jurídico.¹⁰² Assim, a não-cumulatividade não se trata de mera liberalidade em favor do contribuinte mas sim de um instituto que permite uma maior efetivação dos direitos tanto dos contribuintes quanto dos cidadãos em geral, cujas

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004 p. 124

¹⁰¹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2012 p. 77

¹⁰² CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.) Constituição, sistemas sociais e hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005 p. 99

economias serão, de forma mais ou menos gravosa, atingidas pelo ônus econômico do tributo indireto.

Caliendo, em artigo publicado com o título “Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário” discorre sobre a importância da “articulação entre as espécies normativas em favor das finalidades definidas axiologicamente para uma maior efetividade do texto constitucional”:

(...) muito mais relevante do que a tipificação normativa ou a definição de uma supremacia de uma espécie sobre a outra, o fundamental, assim como o fundamento de legitimação do Estado, é a articulação entre as espécies normativas em favor das finalidades definidas axiologicamente para uma maior efetividade do texto constitucional. (...) dependendo do olhar que recaia sobre a não-cumulatividade, especialmente quanto ao critério utilizado, poderá configurar princípio ou regra, mas o enquadramento em cada conceito é muito menos importante do que identificação do conteúdo de sua prescrição e de sua capacidade de efetivação da neutralidade e da justiça fiscal.¹⁰³

É neste sentido, qual seja, de ser relevante a interpretação que permita a maior efetividade possível ao texto constitucional, que deve ser analisada a não cumulatividade em matéria de imunidades tributárias.

O entendimento firmado no sentido de ser a não-cumulatividade um instituto híbrido, constituindo-se tanto de princípio quanto de técnica arrecadatória parece consistir na mais adequada, uma vez que como princípio impõe limitação ao poder de tributar e, como técnica, assegura efetividade ao princípio, garantindo que não haja uma tributação em cascata.

Desta forma, a partir deste entendimento da necessidade de analisar-se a não-cumulatividade da forma que traga maior efetividade às garantias constitucionais é que se deve analisar a coexistência desta com as imunidades tributárias.

Isto porque, seria possível garantir-se a coexistência entre as imunidades subjetivas e a não-cumulatividade tributária? O argumento comum no sentido de que não haveria imunidade tributária ao contribuinte de fato e, por esta razão seria possível a aplicação da não cumulatividade com o repasse do ônus econômico, estaria de acordo com a finalidade buscada pela Constituição Federal de 1988? Seria esta a interpretação que mais se coaduna com os interesses do legislador constituinte?

¹⁰³ CALIENDO, Paulo. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. Revista de Direito Tributário n. 95, p. 144. São Paulo: Malheiros, 2006.

2.4 Tributação Indireta, Oneração das Entidades Imunes e Capacidade Contributiva

A tributação indireta, como abordado acima, é objeto de estudo de diversas correntes doutrinárias que buscam definir seu conceito, sendo os principais, o da capacidade contributiva, que considera como indireto os tributos que atingem riquezas como consumo e transferência de bens. Por sua vez, a corrente que adota o critério financeiro embasa-se na possibilidade de repercussão econômica do tributo à terceiro não-contribuinte, sendo este requisito considerado para fins de caracterização da tributação indireta.

Independentemente da corrente adotada, ambas acabam por onerar o consumidor final tendo em vista o repasse econômico do tributo através de toda a cadeia produtiva e de consumo, incidindo de maneira sucessiva desde o fabricante até o consumidor final. Assim, quem recolhe o imposto não necessariamente é quem suporta o ônus econômico do encargo tributário, mas sim o contribuinte de fato, que acaba sendo onerado financeiramente.

O instituto da repercussão econômica não é por si só prejudicial à ordem econômica, visto que evita uma tributação em cascata e um aumento desproporcional do valor do produto ao final da cadeia produtiva.

Neste aspecto, a não-cumulatividade possui papel essencial na necessidade de desoneração do custo de produção e comercialização, evitando a tributação diversas vezes sobre o mesmo bem ou produto. Para tanto, utiliza-se do critério de créditos e débitos, compensando-se os valores já recolhidos na compra (créditos) com aqueles devidos na venda (débito), ocasionando um tributo a ser recolhido (débito) ou permanecendo o crédito para novas compensações (crédito).

De qualquer sorte, em que pese ter sido criado o instituto da não-cumulatividade como forma de evitar uma oneração excessiva pela tributação em cascata, referida previsão constitucional não abarca as hipóteses em que o consumidor final, contribuinte de fato, detém a garantia constitucional da imunidade tributária.

Assim, não é possível generalizar os contribuintes de fato, devendo ser analisadas as peculiaridades de cada um para constatar se efetivamente é possível o repasse do encargo financeiro.

A Constituição Federal de 1988 assegura o instituto das imunidades tributárias como forma de proteção do patrimônio e das finanças de determinadas entidades ditas essenciais e asseguradoras de direitos fundamentais, como saúde, educação e assistência, dentre outras. Destaca-se que a finalidade das imunidades é evitar que, através da tributação, estas entidades sejam oneradas financeiramente, especialmente pelo fato de que referidas atividades imunes se constituem em delegação do Estado – que possuiria a obrigação constitucional de as fornecer aos cidadãos -, sendo inviável que a mesma pessoa jurídica de direito público efetive uma delegação de serviço e realize uma arrecadação tributária sobre a mesma.

Assim, em que pese a não-cumulatividade ser legitimamente aplicável na quase integralidade dos casos, evitando uma tributação em cascata, quando se está diante de uma entidade imune na figura do contribuinte de fato ou consumidor final deverá haver uma reanálise das garantias constitucionais que se busca proteger, tanto pela não-cumulatividade quanto pelas imunidades tributárias.

A lição de Regina Helena Costa sobre o tema é no sentido de que:

Tormentosa tem sido a discussão, existente há décadas, concernente à possibilidade de a imunidade alcançar também os chamados “imposto indiretos”. Cuida-se do fenômeno da *repercussão* ou *translação econômica do tributo*, segundo o qual em determinados impostos o contribuinte *de jure* não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte *de facto*.¹⁰⁴

Neste sentido, os debates sobre a possibilidade de as entidades imunes suportarem o ônus econômico dos tributos indiretos, quando caracterizados como contribuinte de fato perduram por anos, sem que até o momento tenha-se concluído por uma sistemática que concilie tanto as imunidades tributárias quanto a não-cumulatividade. Critério adotado por Regina Helena Costa é no sentido de que mesmo na tributação indireta seria plenamente viável a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ainda que de forma diferenciada e, ainda, a não-cumulatividade e a seletividade de alíquotas – inerentes ao IPI e ao ICMS – ainda que não permitam considerar as condições pessoais dos contribuintes de fato, deve ser prestigiada a noção da capacidade contributiva dos mesmos.¹⁰⁵

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 162

¹⁰⁵ Ibid., p. 163

De qualquer sorte, em ambos os institutos, seja na não-cumulatividade, seja na seletividade, há uma preocupação constitucional em evitar uma oneração excessiva do consumidor final, contribuinte de fato. Desta forma, em que pese se tratar a não-cumulatividade tributária de princípio constitucional, ou de regra – de acordo com a corrente doutrinária a ser adotada – deve sempre ser analisada a eventual imunidade tributária de quem efetivamente arcará financeiramente com o ônus tributário, fazendo-se valer, o quanto possível tanto a não-cumulatividade quanto as imunidades tributárias.

Ademais da necessidade de se analisar quem efetivamente está arcando financeiramente com o ônus tributário pela ótica da não-cumulatividade, faz-se necessário analisar o tema da oneração das entidades imunes sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou, desde o Texto Fundamental de 1946 – com uma supressão na EC 18/65 – o princípio da capacidade contributiva, tendo o mesmo sido trazido pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 145, §1º, assegurando que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Adotando uma interpretação literal do dispositivo acima, a capacidade econômica do contribuinte deverá ser considerada na instituição dos impostos, sendo autorizado, para tanto, a identificação do patrimônio, renda e atividades econômicas dos contribuintes.

Alguns pontos devem ser considerados na análise do respectivo dispositivo, como a definição de capacidade econômica e se a Constituição trata a respeito dos contribuintes de direito ou de fato – nos tributos que admitem repercussão econômica.

Regina Helena Costa, em poucas palavras, traz o significado o dispositivo, assegurando que “o sujeito passivo da obrigação tributária referente ao imposto deverá suportar o gravame na proporção de seus haveres.”¹⁰⁶

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 94

Percebe-se da síntese trazida por Helena Costa que a capacidade econômica a ser observada seria, em princípio a do contribuinte de direito, integrante da relação jurídico tributária.

Todavia, para que possamos definir qual o contribuinte e sobre quem deverá recair a análise da capacidade econômica faz-se necessário definir com maior precisão o princípio da capacidade contributiva.

É possível definir o referido princípio, na lição de Cláudio Carneiro, como a “capacidade que tem o contribuinte para se onerar junto ao Fisco, sem que haja violação de sua dignidade (...). Este princípio busca a justiça fiscal, uma justiça distributiva, em que todos os cidadãos participem do custeio dos tributos, mas segundo a sua capacidade de pagá-los.”¹⁰⁷

Em uma designação mais precisa sobre o destinatário legal do tributo, Regina Helena Costa traz a lição de Héctor Villegas, cuja definição é de ser o destinatário “o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato imponible e a quem uma norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada, como consequência, à hipótese de incidência condicionante”¹⁰⁸

Percebe-se, a partir da doutrina acima elencada, ser a capacidade tributária a possibilidade do ente situar-se no polo passivo de obrigações de natureza fiscal, porém, o fato de situar-se no polo passivo e, sofrer os efeitos da carga do tributo, não permite que se conclua que referido ente preencha economicamente os requisitos para suportar os encargos tributário.

É neste sentido que deve ser feita a distinção entre capacidade econômica do sujeito passivo e capacidade contributiva, que pode ser compreendida pela capacidade de o sujeito passivo suportar a carga tributária “sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.¹⁰⁹

Parcela da doutrina jurídica brasileira compreende ser a capacidade contributiva gênero que comporta a existência de duas espécies distintas, como a capacidade contributiva objetiva e subjetiva.¹¹⁰ A primeira, também denominada de capacidade absoluta é aquela onde se realiza uma análise puramente objetiva do ponto de vista econômico, ou seja, das manifestações de riqueza do contribuinte.

¹⁰⁷ CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014 p. 477

¹⁰⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 94

¹⁰⁹ Ibidem

¹¹⁰ CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014 p. 478

Desta forma, bastaria uma exteriorização de riqueza para que se considerasse ocorrida a capacidade contributiva, independentemente da análise de demais fatores.

Diferentemente, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, deixa de considerar as manifestações de riqueza para se analisar o sujeito de maneira individual, avaliando a sua capacidade de contribuir nos limites de suas possibilidades econômicas. Cláudio Carneiro exemplifica a capacidade contributiva relativa através do imposto de renda, onde se identifica o número de dependentes, deduções com despesas com saúde e ensino, etc.¹¹¹

A obra do autor italiano Francesco Moschetti trata a capacidade contributiva e econômica como institutos distintos, onde a primeira pressupõe a segunda, porém sem se confundirem. É seguro afirmar que não existirá capacidade contributiva nas situações onde não há capacidade econômica, porém, e este aspecto merece especial relevância, a simples existência de capacidade econômica não pode logicamente garantir que haja uma aptidão para contribuir, sem que sejam analisados os demais requisitos do contribuinte.¹¹²

Luís Eduardo Schoueri sobre o tema leciona no sentido de que:

Importa ter sempre em mente o que já se afirmou: capacidade contributiva não se confunde com capacidade econômica. Por certo, existem recursos no setor público e, neste sentido, há capacidade econômica. Não basta esta, entretanto, para que haja tributação. Importa que tais recursos estejam disponíveis, i.e., que possam ser apropriados pelo Poder Público por meio da tributação. No setor público, não há tal disponibilidade. Todos os recursos ali alocados já estão, por princípio, destinados a uma finalidade pública. Não há “sobras” que possam ser captadas pela imposição de tributos.¹¹³

Desta forma, faz-se necessária a identificação da chamada capacidade econômica gravável, ou seja, aquela capacidade de estar sujeito à tributação¹¹⁴ e não simplesmente ser sujeito da obrigação tributária.

A necessidade de constatação da efetiva capacidade contributiva, capaz de suportar os encargos tributários deveria, em princípio, ocorrer em todos os casos, sem

¹¹¹ Ibidem.

¹¹² MOSCHETTI, Francesco. Il principio dela capacita contributiva. Padova, Cedam, 1973 p. 236

¹¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 409

¹¹⁴ AYALA, José Luís Perez de. Curso de derecho tributário. Madrid: Ed. De Derecho Reunidas, 1976 p. 181

exceção, inclusive nos tributos indiretos, como ser abordará abaixo. Todavia a posição do Supremo Tribunal Federal sobre o tema é em sentido diverso, assegurando que o artigo 145, §1º da CF/88 deverá ser interpretado literalmente, admitindo-se que em algumas situações não será possível a observância da capacidade contributiva, como nos casos do IPTU e IPVA, assegurando-se a aplicação do princípio em relação aos impostos pessoais.

As situações envolvendo entidades imunes apresentam-se como os casos mais representativos da efetiva ocorrência de capacidade econômica, sem que haja uma efetiva capacidade contributiva, especialmente devido ao fato de que a integralidade da capacidade econômica deverá ser revertida em prol da própria entidade e dos serviços essenciais prestados, não podendo se admitir que o detentor de imunidade abra mão de parte de suas receitas para o fim exclusivo de repassá-los aos cofres públicos à título de tributos.

A Constituição Federal, por reconhecer que entidades, ainda que imunes, poderiam ostentar capacidade econômica, entendeu por manter este patrimônio afastado da atividade arrecadatória do Estado, buscando assegurar que a mesma possa cumprir sua finalidade essencial. Entendimento contrário reconheceria que o ente imune devesse utilizar parte de sua capacidade econômica para recolher tributos aos cofres públicos, ao invés de utilizar a mesma quantia em prol do desenvolvimento de suas atividades essenciais, nos termos do texto constitucional.

Ademais, deve-se ter presente que determinada entidade, assistencial por exemplo, possui capacidade econômica e, somente não possui capacidade contributiva diante da garantia constitucional da imunidade tributária, admitindo-se que, caso não fosse este benefício, estaria sujeita à tributação como as demais pessoas jurídicas. Somente não será considerada a capacidade contributiva destas entidades, de forma legítima, quando com a finalidade de cumprir com os valores e princípios constitucionais, como educação, saúde, assistência, dentre outros.

A lição de Regina Helena Costa sintetiza de forma exemplar o debate acima, assegurando que:

(...) há casos em que existe imunidade porque, a despeito da existência de capacidade econômica, ausenta está a capacidade de contribuir: é o caso das imunidades ontológicas (...). Em outras hipóteses, não obstante possa ser verificada a existência de capacidade contributiva, a possibilidade de tributá-la, por via de

impostos, cede ante a opção constitucional de preservação de outros valores – políticos, sociais, econômicos,¹¹⁵

Desta forma, em havendo uma relação intrínseca entre a capacidade contributiva e a imunidade tributária, é à luz desta relação que se deverá identificar os sujeitos beneficiados pela imunidade tributária. É neste sentido que, à luz da obra de Ricardo Lodi Ribeiro, o legislador busca atingir a capacidade contributiva direta nos impostos diretos, enquanto que, nos indiretos, a tributação ocorrerá de acordo com a manifestação de riqueza de um terceiro, denominado contribuinte de fato ou consumidor.¹¹⁶

A necessidade de se analisar a capacidade contributiva do contribuinte de fato nos tributos indiretos mostra-se de elevada relevância, especialmente nos impostos sobre o consumo, uma vez que em não sendo o contribuinte de direito a suportar a carga tributária – tendo em vista a transferência do ônus econômico ao contribuinte de fato – a tributação de acordo com a sua riqueza transferiria ao contribuinte de fato um ônus tributário talvez não adequado à sua capacidade contributiva.

Desta forma, a aplicação da progressividade e da proporcionalidade nos impostos sobre o consumo ocasiona, via de regra, violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que deixam de considerar a manifestação de riqueza do consumidor, focando-se na capacidade contributiva do consumidor final.

No que tange às imunidades tributárias é possível que a entidade figure como contribuinte de direito – nos casos de importação, p.ex. – ou como contribuinte de fato, nas hipóteses em que adquire determinado produto ou serviço e, dentro do valor pago encontra-se repassado o ônus econômico dos tributos indiretos.

À luz da capacidade contributiva, deve-se ter em mente a figura das entidades imunes como contribuinte de fato. Isto porque, ao considerarmos somente a capacidade contributiva do contribuinte de direito, ignorando a possibilidade ou a efetiva existência de um contribuinte de fato detentor de imunidade tributária, estar-se-ia admitindo que, através desta interpretação, relevássemos a proteção trazida pelo constituinte com o manto da imunidade tributária, que impede que até mesmo a capacidade econômica seja atingida.

¹¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 97

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013 p.376

Assim, no caso de entidade imune figurando como contribuinte de fato ou consumidor final, a análise da capacidade contributiva não deve ser a do contribuinte de direito, mas sim a do sujeito que efetivamente será onerado financeiramente pela carga tributária e que, ademais, em se tratando de sujeito imune, inexistente capacidade contributiva e, no que tange a capacidade econômica, a mesma deve ser integralmente revertida em prol da própria entidade e seus serviços.

2.5 O Instituto da Imunidade como Forma de Proteção ao Patrimônio das Entidades Imunes

A análise das imunidades tributárias em relação aos tributos indiretos deve partir, primeiramente, de uma análise dos objetivos do legislador constitucional ao estabelecer hipóteses nas quais veda-se de maneira absoluta a instituição de impostos.

A Carta Constitucional de 1988 trouxe em seu conteúdo diversos valores, garantias e direitos aos cidadãos, sendo considerados estes como fim último do próprio Estado Democrático de Direito, tais como saúde, educação, assistência, propriedade, liberdade, dentre inúmeros outros. Ocorre, todavia que, conforme amplamente afirmado pela doutrina, todos os direitos possuem um custo público, como trazido por Paulo Caliendo¹¹⁷ ao citar a obra de Casalta Nabais:

Para Casalta Nabais todos os direitos possuem custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. (...). Não existem direitos gratuitos, nem tampouco a proteção dos direitos negativos de omissão do Estado, especialmente, o direito de propriedade e da liberdade contratual, teriam apenas custos privados.

A partir desta concepção de que todos os direitos possuem um custo à ser financiado pelo poder público é que surge o dever de pagar tributos, com a finalidade de assegurar e viabilizar a dignidade da pessoa humana, fazendo com que a tributação seja entendida como “a ação estatal de exigir tributos”¹¹⁸, compreendendo tanto a instituição quanto a arrecadação e fiscalização.

¹¹⁷ CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009 p. 182

¹¹⁸ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 85

Os direitos fundamentais, assegurados constitucionalmente, e financiados através da atividade tributária dos entes públicos constituem-se tanto em fundamento para a arrecadação quanto em uma limitação desta atividade.

Primeiramente, cumpre salientar o fato de que a tributação atinge, invariavelmente, o direito à propriedade, considerado direito fundamental do ser humano. Referido direito acaba sendo atingido tanto de maneira direta quanto indireta, tendo em vista a própria definição de tributo, qual seja, prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei e, desta forma, obrigatoriamente haverá uma redução patrimonial do ente tributado, reduzindo sua propriedade.

É neste aspecto que a tributação e as imunidades tributárias devem ser compreendidas. O ordenamento jurídico constitucional assegura como fundamentais determinados direitos, garantindo que os mesmos sejam usufruídos por todos cidadãos, como é o caso da saúde, propriedade, educação, assistência, dentre outros. Assim, em assegurando estes direitos fundamentais não poderia o mesmo constituinte admitir que os mesmos sejam obstados por meio da atividade arrecadatória do próprio Estado, devendo se assegurar que esta atividade estatal conviva de maneira harmônica com os direitos fundamentais, não restringindo ou inviabilizando seu exercício de nenhuma forma.

Na lição de Regina Helena Costa, “ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributárias, o legislador infraconstitucional deve considerar os direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculiza-lo.”¹¹⁹

Desta forma, o legislador deverá observar especialmente os direitos fundamentais que possam vir a ser afetados – além do direito de propriedade – pela tributação e, ademais, este cuidado deve ser realizado inclusive com relação aqueles direitos que são atingidos de forma indireta pela arrecadação tributária.

As imunidades tributárias, previstas constitucionalmente, vêm assegurar que determinadas entidades e objetos – que nada mais representam do que a viabilização de direitos fundamentais – não sejam objeto de tributação, evitando que a mesma “amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados”.¹²⁰ No caso do direito à saúde, considerado constitucionalmente como dever do Estado, não

¹¹⁹ Ibid., p. 88

¹²⁰ Ibid., p. 91

poderia o legislador admitir que as receitas de uma entidade que assegura o direito à saúde (hospitais) sejam tributadas.

Neste mesmo sentido é a lição de Dejalma de Campos e Marcelo Campos, ao afirmar que:

A importância de se fomentar o acesso à educação, à informação e à cultura, até mesmo como forma de manutenção e constante evolução do Estado Democrático, mostrou-se de tal forma importante aos olhos do legislador constituinte que mereceu, por este, tratamento especial a ponto de afastar qualquer possibilidade de restrição através de imposição tributária.¹²¹

É nesse sentido que as imunidades se constituem em meio de proteção dos direitos fundamentais contra a atividade arrecadatória do Estado, constituindo-se, assim, ao mesmo tempo direito e garantia de outros direitos.¹²² Na própria lição de Regina Helena Costa as imunidades tributárias “além de densificarem princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais”¹²³

Luís Eduardo Schoueri complementa o entendimento de haver uma proteção de direitos fundamentais, aprofundando a temática e acrescentando a capacidade contributiva, assegurando que:

Pelo menos, não parece aceitável que exclusivamente por conta de um valor constitucional – por mais caro que seja – se deixe de exigir tributo que se espera seja suportado por toda a coletividade.

(...)

Diante de tal constatação, poder-se-ia perguntar: afinal, é a capacidade contributiva ou a liberdade fundamental que pesam na imunidade? A resposta mais adequada é: ambas contribuem no mesmo sentido para a construção da norma da imunidade.

(...)

Sintetiza-se, assim, o entendimento de que a norma de imunidade é fruto de uma série de dispositivos, todos confluindo para a sua construção. A mera proteção a uma liberdade fundamental não serve

¹²¹ CAMPOS, Dejalma; CAMPOS, Marcelo. A Imunidade e as Garantias Constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d da CF. In MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003 p. 32

¹²² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 91

¹²³ Ibidem.

para construção de seu inteiro teor, sendo igualmente relevante invocar o Princípio da Capacidade Contributiva.¹²⁴

Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, traz uma perspectiva de colaboração de entidades privadas com o Estado, em especial naquelas atividades essenciais que o poder público muitas vezes atua de forma insuficiente, como na educação, assistência social e saúde. Ao efetivar esta colaboração haveria uma maior efetivação de direitos previstos constitucionalmente e, atribuindo o constituinte uma imunidade tributária a estas entidades que venham a colaborar com o Estado, este instituto torna-se um instrumento fundamental para “manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado”¹²⁵

Desta forma, em sendo o tributo uma interferência constitucionalmente consentida aos direitos de liberdade e de propriedade¹²⁶ e, considerando os objetivos das imunidades tributárias acima mencionados, mostra-se razoável a adoção do constituinte de posição tendente a impedir que a competência tributária se aplique em hipóteses específicas. Com isso, impedir-se-ia a tributação de atividades ditas essenciais e, conseqüentemente, evitar-se-ia o embaraço ao exercício de direitos fundamentais, como a liberdade religiosa, por exemplo.

Assim, poder-se-ia afirmar que é através do instituto das imunidades tributárias que as liberdades e direitos fundamentais se impõe contra a competência tributária dos entes políticos e, ademais, estar-se-ia diante também de uma natureza extrafiscal das imunidades tributária, extrafiscalidade esta que na lição de Geraldo Ataliba, “consiste no uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.”¹²⁷

Nesse sentido, as imunidades tributárias nascem como forma de garantia da efetivação de direitos fundamentais, tais como liberdade de expressão, acesso à cultura, liberdade de culto, saúde, educação, assistência, por exemplo, sem que haja

¹²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 405-407

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003 p. 123

¹²⁶ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 78 - 79

¹²⁷ ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. RDP 93/223

a possibilidade de que o exercício destes direitos seja afetado pela atividade arrecadatória do Estado.

O entendimento de que o instituto das imunidades tributárias busca proteger o patrimônio das entidades da atividade tributária do Estado é majoritariamente aceita pela doutrina, no sentido de que não seria cabível a tributação de uma entidade que oferece um serviço de forma subsidiária ao Estado e, ademais, assegura ao cidadão o pleno exercício de um direito fundamental. Assim, afastada da tributação, o patrimônio das entidades encontra-se protegido, podendo e devendo ser o mesmo revertido em favor da própria entidade e dos serviços prestados.

Ocorre, todavia, que o entendimento acima, no sentido de que as imunidades tributárias protegeriam o patrimônio – e aqui utiliza-se o termo patrimônio em seu sentido amplo, abrangendo tanto o patrimônio propriamente dito quanto as finanças das entidades – somente é amplamente aceito quando a entidade imune figura como contribuinte de direito. Isto porque, como acima já trazido, o entendimento majoritário é que, quando contribuinte de fato, as entidades imunes não integrariam a relação jurídico-tributária, não podendo opor a imunidade aos tributos indiretos.

Referido entendimento acaba por trazer tanto uma discrepância de entendimento quanto uma exposição do patrimônio de entidades imunes à tributação estatal. Discrepância que ocorre, por exemplo, nos casos em que determinada entidade de saúde (Hospital) ao adquirir equipamento no mercado nacional, para tratamento de pacientes, deverá efetuar o pagamento do preço do produto, no qual se insere tributos como ICMS e IPI. O mesmo hospital, para tratar os mesmos pacientes, todavia, caso opte por importar o mesmo equipamento do exterior, será considerado contribuinte de direito e, assim, terá imunidade tributária quanto aos impostos porventura incidentes.

Cumprе relacionar a lição de Schoueri:

Assim, conclui-se, com base na jurisprudência acima citada, que a distinção entre tributos “diretos” e “indiretos” já não mais vem sendo aceita para o efeito de se negar a imunidade tributária, já que a translação não é critério seguro para afastar a proteção constitucional assegurada ao contribuinte “de jure”. De igual modo, se este não goza de imunidade de nada, não haverá a proteção constitucional mesmo que o contribuinte “de fato” seja imune. Esta conclusão exige reflexão “de lege ferenda”: ao negar a imunidades às aquisições, feitas no País, por entidades imunes, o ordenamento acaba por desestimular os fabricantes nacionais em notória contradição com o Princípio da

Soberania Nacional, inserido no primeiro inciso do artigo 170 da Constituição. Com efeito, basta ver que se a entidade imune adquire determinado equipamento no exterior, será ela a importadora; a regra imunizante aplica-se “ipso facto” e não há que cogitar qualquer imposto; o mesmo equipamento, se adquirido no mercado interno, estaria sujeito a vários impostos, já que a entidade imune seria mera contribuinte “de fato”. Daí que a coerência do ordenamento reclamaria que os diversos legisladores ordinários isentassem tais situações, já que a imunidade não se faz suficiente para tanto.¹²⁸

Assim, neste caso exemplificativo, a mesma imunidade que protege que o patrimônio da entidade seja atingido, faz com que em uma situação haja a proteção contra impostos (caso da importação), enquanto que em outra (aquisição no mercado interno) a mesma entidade terá seu patrimônio atingido por tributos indiretos que lhe são repassados juntamente ao valor do produto/mercadoria.

Este caso demonstra a necessidade de que haja uma padronização no entendimento sobre o objetivo das imunidades tributárias em proteger o patrimônio das entidades imunes, independentemente da posição em que a mesma se apresente (contribuinte de fato ou de direito). Isto porque o princípio da segurança jurídica não permite que o mesmo sujeito, ao adquirir o mesmo produto seja imune ou não, a depender da origem do produto (importação ou aquisição no mercado nacional). Tal fato equivale a afirmar que o patrimônio da entidade imune somente merece proteção quando a mesma figurar como contribuinte de direito – importadora -, perdendo este direito quando realiza o mesmo negócio jurídico no mercado interno.

Neste sentido a lição de Márcos Másera sobre o tema:

A distorção ocorrida no mercado quando é reconhecida administrativa e judicialmente a imunidade tributária da entidade na importação de produtos e de equipamentos do exterior, e não se admite quando da aquisição de bens e de serviços no mercado interno, deriva da ausência de uma interpretação uniforme e estritamente conectada com o fim da imunidade, o que poderia ser objeto de uma súmula vinculante.¹²⁹

A exposição do patrimônio das entidades imunes pode se verificar nas situações em que as mesmas se situam como contribuinte de fato uma vez que, como

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011 p. 411

¹²⁹ MÁSER, Marcos. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação. Tese (Doutorado em direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do sul. Porto Alegre, 2016 p. 138

visto acima, se permite que ocorra o repasse do ônus econômico do tributo na composição do preço da mercadoria.

Ocorre, todavia, que este entendimento, que efetivamente obedece à não-cumulatividade tributária, gerando créditos e débitos de ICMS e IPI, faz com que o valor correspondente aos impostos seja repassado ao consumidor final, muitas vezes sendo o mesmo, entidade imune. Este repasse, que além de jurídico também se apresenta como econômico, faz com que a proteção trazida pelo constituinte seja relativizada, permitindo que o valor correspondente aos impostos seja cobrado e retirado do patrimônio/das finanças de entes beneficiados por imunidade tributária.

Assim, indiretamente aquilo que o legislador buscou proteger – patrimônio e finanças de detentores de imunidade – vem a ser atingido, principalmente pelo entendimento firmado até o presente momento no sentido de que o contribuinte de fato não estaria pagando tributo, mas sim preço, já que não integraria a relação jurídico-tributária. É a partir destes fatos e discrepâncias que se faz necessária uma reinterpretação das imunidades tributárias nos tributos indiretos.

No que tange às imunidades tributárias, a lição de Paulo Caliendo sobre suas formas de interpretação esclarece que:

Para a concepção contratualista, existirá sempre uma esfera individual intocada e intocável pelo Estado. As limitações ao poder de tributar constituem o limite entre a esfera pública e os direitos naturais do indivíduo, ou seja, o ponto além do qual inexistente autorização legítima para o exercício ao poder soberano do Estado.¹³⁰

Nesta concepção contratualista haveria um limite bem definido entre o exercício da competência tributária pelo poder público e os direitos individuais, especialmente aqueles asseguradamente fundamentais, impedindo a tributação.

Todavia, no pensamento sistemático-teleológico, o qual acredita-se ser a forma mais adequada de interpretação das imunidades tributárias, *as limitações ao poder de tributar são compreendidas como a realização de um valor, a proteção e*

¹³⁰ CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. Revista Interesse Público Ano VI, 2005, nº 29 p. 178

*promoção dos direitos fundamentais*¹³¹. Ademais, estas voltam-se à realização de um valor, qual seja a *proteção de uma esfera privada intocável*¹³².

Neste sentido, através de uma interpretação sistemática-teleológica, onde as imunidades tributárias constituem em uma (A) proteção e (B) promoção de direitos fundamentais, admitir que a atividade tributária do Estado possa vir a atingir o patrimônio de entidades imunes mostra-se contrária às diretrizes constitucionais. Ademais, a proteção das entidades, logicamente, inclui seu patrimônio – o que resta evidente na imunidade sobre o Imposto sobre Renda – porém não tão cristalino se apresenta quanto aos tributos que indiretamente atingem os beneficiados pelas imunidades tributárias.

Desta forma, ao admitir-se que impostos como ICMS – principalmente – possam ser repassados ao consumidor final (imune) como forma de preço equivaleria a relativizar-se a proteção das entidades contra a atividade tributária dos entes políticos. Tal assertiva equivaleria à afirmação de que somente aqueles impostos que diretamente incidirem estariam afastados pela imunidade, enquanto que os indiretos não estariam – ainda que viessem a reduzir as finanças do consumidor final.

Assim, não caberia realizar a distinção entre tributos diretos e indiretos, para fins de verificar se haveria imunidade tributária, mas sim e tão-somente avaliar se – através de um imposto (seja direto ou indireto) o patrimônio de um detentor de imunidade tributária estaria sendo atingido. Em sendo positiva a resposta, estar-se-ia diante de um caso de imunidade tributária, através da interpretação sistemática-teleológica no sentido de ser um dos objetivos do constituinte a proteção do patrimônio das entidades imunes. Afirmar que, em sendo preço e não tributo o valor pago pelo consumidor, não haveria se falar em imunidade, estar-se-ia relativizando a função das imunidades, de forma não autorizada pelo constituinte, através de uma interpretação restritiva – inclusive de direitos fundamentais.

Por outro lado, as imunidades tributárias como forma de promoção de direitos fundamentais também devem ser objeto de uma interpretação sistemática, analisando-se de que forma esta promoção se relaciona com a proteção do patrimônio das entidades imunes à luz dos direitos constitucionais.

¹³¹ CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009 p. 205

¹³² Ibid.

A proteção patrimonial através das imunidades possui relação direta com a promoção de direitos fundamentais uma vez que, ao se admitir que haja uma tributação – direta ou indireta – sobre entidades imunes haveria certamente um comprometimento do patrimônio (ainda que financeiro) destas para o recolhimento dos tributos. Como acima visto, não se mostra de acordo com a intenção do constituinte que haja uma oneração do patrimônio da entidade imune decorrente de uma tributação, que nada mais é do que uma imposição do próprio Estado.

Em uma análise do patrimônio e da promoção e proteção de direitos fundamentais, a histórica posição de Aliomar Baleeiro se destaca:

(...) no caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte *de facto* e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sobre a forma jurídica.¹³³

Referida posição, que não representa o entendimento majoritário da doutrina ou da jurisprudência, parte de uma interpretação sistemática da Constituição Federal e das imunidades tributárias, no sentido de analisar quem efetivamente arcará com os custos do tributo. Como mencionado, esta posição assegura que o patrimônio das entidades imunes se mantenha afastada de qualquer tributação direta ou indireta, permitindo que o patrimônio seja reinvestido nas próprias atividades da entidade e, com isso, efetivar os respectivos direitos fundamentais.

A partir deste contexto faz-se necessário que o instituto das imunidades tributárias seja analisado a partir da oneração do patrimônio das entidades imunes, buscando-se primeiramente a proteção integral deste – seja através de uma tributação direta ou indireta – para, conseqüentemente, permitir que os direitos fundamentais decorrentes possam ser efetivados sem intervenção estatal.

Não obstante o instituto das imunidades esteja previsto constitucionalmente como garantia fundamental do contribuinte, outro instituto também trazido como garantia encontra-se previsto que, todavia, se apresenta, não obstante como forma de proteção, incompatível com as imunidades tributárias sob o ponto de vista da proteção do patrimônio, qual seja a não-cumulatividade.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 287

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS INDIRETOS

3.1 Princípio da Não Cumulatividade x Proteção dos direitos fundamentais através das imunidades

Em que pese a existência das imunidades tributárias assegurar – de forma constitucional – uma proteção do patrimônio das entidades imunes, deve-se ter presente a existência do também constitucionalmente previsto, instituto da não-cumulatividade tributária.

Como visto, a não-cumulatividade surge com o objetivo de realizar uma desoneração do custo de produção e comercialização, evitando uma tributação sobre a mesma parcela do bem em cada etapa da cadeia produtiva. O Brasil adotou, diferentemente de outros países, a técnica do valor integral com compensação, no qual o contribuinte poderá compensar em cada operação o valor correspondente ao imposto já recolhido nas operações anteriores, concretizando-se a técnica através de uma sistemática de créditos e débitos, que possibilita a compensação entre os valores já pagos na compra (crédito) com os devidos na venda (débito).

Retomando exemplo similar ao trazido anteriormente, uma empresa compra mercadorias para revenda por R\$100,00, supondo uma alíquota na compra e na venda de 18%, haverá um crédito de R\$18,00 no momento da compra da mercadoria pela empresa revendedora.

Esta mercadoria, ao ser adquirida por um hospital, por exemplo, é repassada pelo valor de R\$150,00, havendo a incidência de uma alíquota de 18% de ICMS, gerando uma obrigação tributária de R\$27,00 ($R\$150,00 * 18\%$)¹³⁴.

Diante da não-cumulatividade, este valor correspondente a R\$27,00 será repassado ao Hospital sob a forma de preço do produto que, após pago, será recolhido aos cofres estaduais pela empresa vendedora.

¹³⁴ Saliente-se não se desconhecer da exigência de que o ICMS seja base de cálculo dele mesmo, tendo sido apresentado exemplo sem a aplicação desta regra para fins meramente exemplificativos, já que não haveria prejuízo no presente trabalho. Pela forma correta de apuração no exemplo seria o valor da venda (R\$150,00) dividido por 100 – 18%, ou seja, $R\$150,00 / 82\%$, totalizando R\$182,92 (valor de venda incluído ICMS). Assim, $R\$182,92 * 18\% = R\$32,92$ de ICMS + R\$150,00 do valor do produto adquirido.

Constata-se que, em decorrência da não-cumulatividade tributária, o valor do ICMS é repassado ao consumidor final, sendo ele imune tributariamente ou não, fazendo com que este suporte o ônus tributário com seu patrimônio próprio.

A partir desta forma de aplicação da não-cumulatividade surge o questionamento da sua aplicação quando da existência de entidade imune como consumidora final do produto uma vez que esta, mesmo possuindo imunidade tributária, não resta afastada de suportar o ônus econômico dos tributos indiretos, o que invariavelmente acabará onerando o patrimônio da mesma.

Da mesma forma em que afirmado anteriormente, defende-se ser a não-cumulatividade um instituto híbrido, consistindo tanto em princípio quanto em técnica arrecadatória, seguindo a doutrina de Hugo de Brito Machado, André Mendes Moreira e Paulo Caliendo, este último no sentido de que o direito tributário deverá ser analisado com ênfase na consistência do sistema jurídico e de ser relevante a interpretação que permita a maior efetividade possível ao texto constitucional.

A partir desta não-cumulatividade faz-se necessária a aplicação da mesma em conjunto com as imunidades tributárias, de modo a compatibilizar ambos os institutos, tendo em vista que a eliminação ou supressão da não-cumulatividade mostra-se inconstitucional e manifestamente prejudicial a ordem jurídica e econômica nacional.

A aplicação da não-cumulatividade permite que o ônus tributário seja repassado ao adquirente do produto ou mercadoria, ao passo que a imunidade – sob o ponto de vista da proteção patrimonial – exigiria que o consumidor final, ainda que contribuinte de fato, também seja exonerado de arcar com o ônus tributário indireto.

Ao aplicar-se somente a não-cumulatividade, onerar-se-ia a entidade imune consumidora final, não se coadunando tal entendimento com a finalidade das imunidades tributárias. A contrário sensu, ao tornar-se imune o contribuinte de fato, exonerando-o do pagamento dos tributos indiretos, a garantia da não-cumulatividade passaria a ser violada, já que não seria possível repassar o ônus econômico.

Não se vislumbra solução prática baseada no ordenamento jurídico brasileiro atual, existindo sempre ou a violação da não-cumulatividade ou das imunidades tributárias, necessitando-se uma reformulação jurídica através de amplo debate sobre o tema.

Possibilidade existente atualmente assemelha-se às situações ocorridas nas exportações, onde gera-se crédito à empresa exportadora.

A Constituição Federal de 1988 definiu expressamente em seus artigos 153, §3º, III, 155, §2º, X, a e 149, §2º, I que não incidem sobre as exportações o IPI, o ICMS e as Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio econômico. Com relação específica ao ICMS, a carta constitucional assim dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - Não incidirá:

- a) Sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

Neste sentido, restou assegurado pela redação acima que no caso do ICMS, o mesmo não incidirá nas operações de exportação, porém, autorizou o aproveitamento do valor de ICMS cobrado nas operações anteriores. Assim, expressamente autorizou que a empresa exportadora obtivesse um crédito de ICMS na exportação.

A partir desta experiência já autorizada constitucionalmente, qual seja, a geração de crédito de ICMS na exportação, poder-se ia realizar procedimento semelhante para fins de assegurar a não cumulatividade e as imunidades tributárias simultaneamente.

Nos casos em que houver a aquisição de produto ou mercadoria por entidade imune, na obrigação de manter a não-cumulatividade tributária, deve-se manter a transferência do ônus econômico da empresa vendedora para a adquirente imune. Todavia, em se tratando de consumidora final a entidade imune não poderá se creditar do valor correspondente ao ICMS incidente na compra.

Todavia, a sugestão de solução aqui trazida, veda o creditamento de ICMS pela aquisição da mercadoria ou produto, porém sugere que a entidade imune passe a ser detentora de um crédito financeiro referente aos tributos indiretos cujo ônus econômico lhe foi repassado na compra.

Faz-se necessário, primeiramente, realizar a distinção entre o crédito de ICMS e o aqui sugerido crédito financeiro a ser gerado para a entidade imune.

No caso do crédito do ICMS Leandro Paulsen leciona que o mesmo:

(...) nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário (compreendendo mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica), e prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).¹³⁵

Complementa o referido autor sobre a não-cumulatividade:

O cânone da não cumulatividade consiste na compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada.¹³⁶

Percebe-se, assim, que o crédito de ICMS é próprio desta espécie tributária, não sendo autorizada a geração de crédito a aquisição de produtos pelo consumidor final, como é o caso, por exemplo, de hospitais ao adquirirem produtos.

O crédito “financeiro” aqui sugerido não se confunde com o crédito de ICMS, que possui regulamento próprio e não pode ser realizado por consumidor final não contribuinte, como é o caso das entidades imunes.

Diante do extenso debate existente ao longo dos anos sobre a diferença e viabilidade da utilização de créditos físicos e financeiros, faz-se necessário estabelecer suas diferenças.

Com o passar dos anos tanto a doutrina quanto a jurisprudência passaram a classificar os créditos dos impostos plurifásicos com físicos e financeiros. Os primeiros seriam aqueles que decorrem da aquisição de bens diretamente relacionados à comercialização ou industrialização, devendo esta comercialização ou industrialização ser objeto da saída física do estabelecimento. Neste caso os créditos

¹³⁵ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 9.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 p. 306

¹³⁶ PAULSEN, Leandro. Impostos federais, estaduais e municipais. 9.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015 p. 306 - 307

estariam diretamente relacionados com as mercadorias da empresa, além dos insumos e produtos consumidos na industrialização.

Por sua vez, os créditos financeiros seriam aqueles decorrentes da aquisição de bens que passariam a integrar ou o ativo permanente ou fossem utilizadas para uso e consumo.

Esta diferenciação, todavia, não encontrou respaldo de parte da doutrina brasileira, havendo posicionamento no sentido de que a não-cumulatividade tributária, como princípio constitucional, deveria ser aplicada independentemente da natureza do crédito, se físico ou financeiro, devendo ser permitido o creditamento sempre que houver a aquisição de produto ou mercadoria tributada, para qualquer que fosse sua finalidade.

Referido entendimento, todavia, não prevaleceu na jurisprudência majoritária, que até o presente momento entende somente ser possível a aplicação da não-cumulatividade no que tange aos créditos físicos

Desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, o STF tem assegurado tão-somente o direito ao crédito físico. O crédito financeiro é tido como uma opção conferida ao legislador — sem consistir, todavia, em direito subjetivo do contribuinte. (...)¹³⁷

No que tange especificamente ao ICMS, com advento da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), passou-se a permitir o aproveitamento do referido imposto que incidiu na aquisição de bens voltado ao ativo permanente de forma irrestrita, tendo sido restringido o aproveitamento com a Lei Complementar nº 102/2000, que limitou o fracionamento do crédito à razão de 1/48 por mês.

A própria lei Kandir em seu artigo 20 autorizou o direito do sujeito passivo de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, inclusive referente à mercadoria destinada ao uso, consumo ou ativo permanente:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente,

¹³⁷ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2012 p. 201

ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Todavia, em que pese a existência da previsão acima, o artigo 33 do mesmo diploma legal vêm reiteradamente postergando o direito ao crédito financeiro – de mercadorias destinados ao uso ou consumo:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;

I - Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2000; (Redação dada pela LCP nº 92, de 23.12.1997)

I - Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2003; (Redação dada pela LCP nº 99, de 20.12.1999)

I – Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006)

I – Somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

Assim, diante da redação dada pela Lcp nº 138/2010 o direito ao crédito financeiro teve seu início postergado para 1º de janeiro de 2020.

Diante da discussão acima, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no julgamento da Apelação Cível nº 70039572458, em divergência aberta pelo Desembargador Genaro José Baroni Borges e acompanhada pelo Desembargador Francisco José Moesch, entendeu por assegurar à empresa exportadora o direito de creditamento financeiro, como forma de efetivar a não-cumulatividade constitucional, sendo lavrado o seguinte acórdão:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO FIXO. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIERARQUIA DE LEIS. APLICAÇÃO DO ART. 155, PARÁGRAFO 2º, X, “A” DA CF, COM A REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 42/2003.

A lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular ou limitar o direito ao creditamento de ICMS, por ser direito público subjetivo constitucional assegurado a quem pratica operação mercantil.

O abatimento do imposto pago na operação anterior é obrigatório, e o contribuinte tem o direito de solver por compensação, no todo ou em parte, o débito tributário seja decorrente da operação seguinte, seja quando não haja operação posterior por cessada a circulação tributária cuidando-se de ICMS relativo à entrada de bens destinados a integrarem o ativo fixo do estabelecimento. É direito que decorre do princípio geral da não-cumulatividade e se impõe a todos, salvo as hipóteses de isenção e de não incidência, exceções constitucionais (CF. art. 155, parágrafo 2º, II, a) que por isso devem ser interpretadas restritivamente.

O art. 155, parágrafo 2º, X, “a” da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, assegura a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Apelo provido, por maioria. Relator vencido.

Tendo em vista a utilização de forte argumento constitucional, em que pese já ter o Supremo Tribunal Federal se posicionado sobre a matéria, foi admitido o Recurso Extraordinário nº 662.976, de Relatoria do Ministro Luiz Fux que, conforme decisão abaixo, reconheceu a repercussão geral da matéria:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO FIXO. CREDITAMENTO. OPERAÇÃO DE SAÍDA. EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DAS OPERAÇÕES ANTERIORES. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO MATERIAL OU FINANCEIRO. INTELIGÊNCIA DO ART. 155, § 2º, X A, CF/88. ARTIGO 33 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.¹³⁸

Em que pese a relevância da matéria o processo encontra-se concluso com o relator desde 14 de agosto de 2013, fazendo com que a matéria seja novamente analisada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido de autorizar ou não o aproveitamento dos créditos financeiros, decorrentes das operações anteriores.

A possível decisão da Corte Suprema no sentido de autorizar o creditamento financeiro dos impostos incidentes nas operações anteriores poderá vir a impactar diretamente nas entidades imunes.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 662.976, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 03.dez.2012

Isto porque, em que pese serem excepcionais – ou quase inexistentes – as hipóteses de exportação por entidades imunes, o reconhecimento do direito ao crédito financeiro do ICMS incidente nas operações anteriores poderia vir a ser amplamente utilizado também na aquisição de bens no mercado nacional. Com esta possibilidade, em uma interpretação analógica, determinada entidade detentora de imunidade tributária, ao adquirir produtos para uso e consumo – por exemplo – passaria a ter direito ao creditamento do valor dos impostos indiretos que lhe foram repassados no preço do produto.

Não obstante a viabilidade desta proposta, permanece a problemática de um acúmulo exacerbado de créditos – fato recorrente em empresas exportadoras – uma vez que entidades assistenciais e hospitais, por exemplo, não possuem venda de produtos ou mercadorias com incidência de ICMS (especialmente diante do fato de serem imunes como contribuinte de direito) para que pudessem realizar a compensação com os créditos existentes.

Para tanto, visando evitar propostas de soluções inócuas praticamente, acredita-se que, em sendo reconhecido o direito da entidade imune de creditar-se do montante equivalente ao total de impostos indiretos incluídos na Nota Fiscal do produto adquirido, torna-se necessário, também, reconhecer o direito destas entidades em buscar o valor dos créditos perante o ente federativo correspondente. No caso do ICMS, assegurar-se-ia o direito da entidade imune em buscar perante o Estado a quantia financeira correspondente ao crédito existente, decorrente dos impostos que indiretamente atingiu o patrimônio da entidade.

Com a referida proposição, manter-se-ia assegurada a não-cumulatividade tributária, uma vez que a empresa vendedora poderá repassar o ônus financeiro do tributo indireto – como previsto constitucionalmente. Ao mesmo tempo, com a devolução dos valores pagos pelas entidades imunes, à cargo do ente federativo competente pelo tributo indireto recolhido, seria garantida a imunidade tributária, mantendo-se incólume o patrimônio das mesmas.

3.2 O Contribuinte de fato e a necessidade de interpretação teleológica das imunidades

A distinção entre contribuinte de fato e de direito, bem como sobre quais é possível recair o instituto das imunidades tributárias, parte de uma análise de qual

método de interpretação melhor se coaduna com a Constituição Federal, para somente então ser possível identificar qual o exato alcance e aplicação das imunidades.

A obra de Paulo de Barros Carvalho reafirma as principais formas de interpretação como sendo a literal, a histórica, a lógica, a teleológica e, por fim, a sistemática.¹³⁹ A primeira considera-se de forma objetiva as palavras, ou seja, a própria literalidade do texto, não se relacionando o mesmo com os objetivos a serem atingidos. O método histórico, por sua vez, utiliza-se de todo o contexto dentro do qual a lei foi criada, quais os agentes e fatos que tiveram ingerência na sua elaboração. Por sua vez, o critério lógico busca a interpretação da norma através da identificação do sentido do texto, bem como em sua coerência, enquanto que o método teleológico se fundamenta na finalidade da criação do texto normativo, ou seja, qual o fim buscado pela sua existência.

No caso do método sistemático permite-se a interpretação da norma de forma conjunta a todo o ordenamento jurídico, considerando-se princípios, regras, valores, etc. Por esta forma de interpretação é possível a comparação da lei analisada com outras leis, hierarquicamente superiores ou inferiores, buscando-se a harmonia que o ordenamento jurídico exige e, na lição de Eduardo Sabbag “analisa-se o vocábulo em integração com outros contextos normativos, buscando-se, a partir da noção de coerência e coesão, a identidade do sistema”¹⁴⁰

Desta forma, o método sistemático parte de uma análise abrangente do texto legal, relacionando-o com o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que, na lição de Paulo de Barros Carvalho:

Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental – que dá fundamento de validade à Constituição Positiva. Seu reconhecimento imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades de mesma índole, lhe confere o timbre da homogeneidade.¹⁴¹

¹³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2005 p. 98-99

¹⁴⁰ SABBAG, Eduardo. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos – Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013 p. 233

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência, São Paulo: Saraiva, 1998 p. 45

A partir desta concepção, a interpretação sistemática do direito permite manter-se o enfoque na norma fundamental que, segundo a doutrina acima, “dá fundamento de validade à Constituição Positiva”, evitando que esta seja relativizada tão-somente a partir de um critério de interpretação.

Aliomar Baleeiro em sua obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” salienta que no direito constitucional a interpretação deverá ser sempre analógica e sistemática uma vez que “a Constituição completa a Constituição. O todo esclarece cada parte.”¹⁴² A partir do ponto de vista analógico e sistemático é que busca-se compreender a norma dentro do próprio ordenamento jurídico no qual ela se encontra inserida, considerando especialmente os valores constitucionais que norteiam toda a ordem jurídica e o estado democrático de direito, como é a lição de Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que “o método sistemático, enfim, incorpora o critério teleológico, donde se conclui que do sistema jurídico emana a dimensão econômica e finalista.”¹⁴³

Corroborando esta posição, Paulo Caliendo assegura que:

A concepção sistemática parte do postulado de que o Direito é composto por um conjunto de normas fundamentais sobre valores, ou seja, o ordenamento jurídico tem em sua essência a preocupação com a realização de determinado “estado de coisas” (“fins”)¹⁴⁴

A partir da concepção de que o ordenamento jurídico se constitui em um conjunto de normas fundamentais sobre valores, buscando a realização de um fim é que se deve visar sempre, tanto a unidade, quanto a harmonia do sistema. Este fim primeiro, da unidade, coube à Constituição Federal a responsabilidade, mantendo coeso o conjunto de normas, princípios e valores. Por outro lado, a harmonia do sistema seria mantida através da prevenção e da solução de conflitos normativos¹⁴⁵.

Luís Roberto Barroso sobre o tema assim manifestou-se:

¹⁴² BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 287

¹⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 7. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000 p. 132-133

¹⁴⁴ PAULA JÚNIOR, Aldo de (Coordenador). Interpretação em Matéria Tributária VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os conceitos de direito privado, São Paulo: Noeses, 2010 p. 1.073

¹⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011 p. 336

Os diferentes ramos do Direito constituem subsistemas fundados em uma lógica interna e na compatibilidade externa com os demais subsistemas. A Constituição, além de ser um subsistema normativo em si, é também fator de unidade do sistema como um todo, ditando os valores e fins que devem ser observados e promovidos pelo conjunto do ordenamento.¹⁴⁶

Percebe-se, desta forma, que as imunidades tributárias ao serem interpretadas de maneira teleológica e sistemática asseguram efetividade aos princípios e valores constitucionais, especialmente devido ao fato de que é através delas que o constituinte buscou resguardar, assegurar ou manter incólume determinados princípios, ideias-forças e postulados que representam os preceitos básicos do estado democrático de direito.¹⁴⁷

A interpretação de que as imunidades tributárias buscam manter assegurados determinados princípios, valores e inclusive direitos fundamentais, ou seja, de ser um meio adotado pelo constituinte, encontra amparo nas lições de Luís Roberto Barroso, ao afirmar que o direito não é um fim em si mesmo, e que todas as formas deverão ser instrumentais. Ademais, esta instrumentalidade trazida por Barroso representa o significado de que o direito existe com a finalidade de realizar objetivos, sejam eles sociais ou ligados à justiça em si, como a segurança jurídica, a dignidade da pessoa humana e o bem-estar social. Conclui o autor acima tratando sobre as finalidades do Estado, cujos efeitos na interpretação das imunidades dos contribuintes de fato possui elevada relevância, especialmente ao afirmar que “no direito constitucional positivo brasileiro existe norma expressa indicando as finalidades do Estado, cuja consecução deve figurar como vetor interpretativo de todo o sistema jurídico.”¹⁴⁸

Por estas razões a interpretação teórica e prática de dispositivos constitucionais, dentre eles as imunidades tributárias, deverá sempre levar em consideração quais os fins que a norma interpretada busca atingir, bem como quais os valores que estariam sendo protegidos ou promovidos

Cumprido salientar a definição de interpretação sistemática trazida por Juarez Freitas:

¹⁴⁶ Ibidem.

¹⁴⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário Aplicado e Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 1977 p. 212

¹⁴⁸ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011 p. 337

(...) a interpretação sistemática deve ser entendida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido estrito, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação... é a que se realiza em consonância com aquela rede hierarquizável, máxime na constituição, tecida de princípios, regras e valores considerados dialeticamente e em conjunto na interação com o intérprete, positivador derradeiro.¹⁴⁹

Reafirma-se, assim, a compreensão de que a utilização da interpretação sistemática é a que mais se coaduna com as imunidades tributárias, no sentido de considerar-se tanto princípios quanto regras e valores constitucionais, de forma conjunta, com a finalidade de adequar a interpretação da norma ao contexto do ordenamento jurídico.

De forma lógica e também constitucional, compete ao poder judiciário a interpretação ampla das disposições da Constituição Federal, buscando resguardar situações de peculiar importância, mantendo incólume princípios, valores e direitos fundamentais e, no caso das imunidades tributárias, contra a atividade arrecadatória do Estado, evitando que o mesmo venha a onerar as entidades imunes ou, também, restringir o livre acesso a estes direitos e valores. A lição de Regina Helena Costa, especificamente sobre a interpretação de normas imunizantes é de manifesta relevância, assegurando-se a necessidade de adoção conjunta das técnicas interpretativas teleológica e sistemática como forma de realizar ou proteger princípios e liberdades.

Segundo a autora as imunidades tributárias possuem objetivos facilmente identificáveis, uma vez que estariam na maioria das vezes previstos de forma expressa no texto constitucional. Assim, seria a partir da identificação destes objetivos que realizar-se-ia a interpretação a fim de atingir de forma mais ampla possível os fins das imunidades tributárias, interpretação esta que deve se realizar a partir de critérios teleológicos e sistemáticos a fim de assegurar o êxito na proteção e promoção de valores e direitos fundamentais. Ressalta a autora que “interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível.”¹⁵⁰

¹⁴⁹ FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004 p. 80

¹⁵⁰ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 127

O Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua função constitucional de realizar a interpretação das disposições constitucionais por vezes já se posicionou no sentido de que as imunidades devem ser interpretadas de forma teleológica, visando ampliar sua incidência, assegurando a maior efetividade em sua aplicação. Este foi o entendimento exarado no Recurso Extraordinário nº 606.107:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (art. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. (...) ¹⁵¹

Este entendimento é referendado pela doutrina, como se destaca a lição de Dejalma de Campos e Marcelo Campos, ao afirmarem que “a interpretação das normas constitucionais delimitadoras de competência não está sujeita a qualquer limitação atinente às normas isentantes. (...). Com isso, queremos dizer que da busca no sistema deverá resultar, necessariamente, a mais clara correlação entre as garantias constantes do artigo 5º e as normas imunizantes. ¹⁵²

Complementa-se o entendimento jurisprudencial e doutrinário acima com a obra de Humberto Ávila onde reitera a posição do Supremo Tribunal Federal no sentido da necessidade de interpretação das imunidades como forma de reconhecer fins e valores:

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 606.107, Relator Ministra Rosa Weber, julgado em 25.mai.2013

¹⁵² CAMPOS, Dejalma; Campos, Marcelo. A imunidade e as Garantias Constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003 p. 32

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teleológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades (garantia e promoção da federação, da liberdade religiosa, do processo democrático, da educação, da liberdade de manifestação do pensamento). A imunidade qualifica-se como meio para garantir a promoção de determinados fins públicos. Ela não pode ser excluída, caso contrário a função pública das instituições seria restringida.¹⁵³

Ainda, para o ministro do STF, Marco Aurélio Mello a forma de interpretação da norma deve se realizar de forma que permita a efetiva concretização dos direitos fundamentais, combinando tanto a análise teleológica quanto a sistemática.¹⁵⁴

Por fim, porém não de forma exaustiva, a manifestação de Heleno Torres no sentido de que “a atividade interpretativa dessas imunidades deve ser sobretudo coerente com tais valores, na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar, como realização de justiça, da liberdade ou da segurança (...)”¹⁵⁵

Desta forma a interpretação dos dispositivos constitucionais leva em consideração, principalmente, a proteção das entidades imunes em face da arrecadação tributária que, como visto anteriormente, permite que as referidas entidades exerçam suas funções sem intervenção estatal, possibilitando inclusive o reinvestimento da eventual carga tributária em suas próprias atividades.

As referências jurisprudenciais e doutrinárias acima permitem concluir que a interpretação sistemática e teleológica assegura a correta identificação do sentido constitucional das imunidades tributárias, possibilitando a concretização de valores do estado democrático de direito. A eventual interpretação das imunidades tributárias por métodos distinto dos acima mencionados acarretaria uma restrição inconstitucional do sentido da norma e, conseqüentemente, de valores e direitos fundamentais, que não permitem restrição interpretativa.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5 ed., São Paulo: Saraiva, 2012 p. 274

¹⁵⁴ MELLO, Marco Aurélio. Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias, Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu, nº 1, p. 15, Primeiro Semestre de 2014

¹⁵⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; (Coords.) Comentários à Constituição do Brasil, São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013 p. 1.651

Todavia, em que pese a decisão do Supremo Tribunal Federal acima transcrita, o mesmo posicionamento não se percebe quando da análise das imunidades tributárias dos contribuintes de fato – nos tributos indiretos.

Recentemente no julgamento do Recurso Extraordinário 608.872 – com repercussão geral reconhecida com tema nº 342 – o Supremo Tribunal Federal realizou a interpretação das imunidades tributárias no sentido de não reconhecer a imunidade aos contribuintes de fato.

A solução trazida pela Suprema Corte parece contrariar a anteriormente defendida necessidade de interpretação teleológica e sistemática ou, ainda, que referida interpretação somente se aplicaria para com os integrantes das relações jurídico-tributárias.

O posicionamento adotado na análise da aplicação da imunidade tributária também perante os contribuintes de fato, quando ocorrer os efeitos da translação, não se coaduna com a interpretação teleológica ou sistemática. Isto porque, ao afirmar-se que a entidade imune quando contribuinte de fato, incorre no pagamento de preço e não de tributo e, desta forma mostrar-se-ia irrelevante a verificação da repercussão econômica do tributo, ou seja, quem efetivamente é onerado pela carga tributária, incorre a decisão em uma interpretação restritiva de valores e direitos fundamentais.

Como apreciado acima, a interpretação teleológica exige a identificação do “telos”, da finalidade da norma objeto de análise e, com isso, a conclusão da interpretação deverá estar de acordo com a proteção deste fim, deste valor jurídico protegido. No caso das imunidades tributárias, como reiteradamente exposto acima, é a proteção do patrimônio das entidades imunes contra a atividade tributária dos entes políticos que, por sua vez, busca permitir que este patrimônio possa ser reinvestido nas atividades da entidade na busca de garantir e efetivar valores e direitos fundamentais.

Cabe aqui o questionamento se as imunidades tributárias teriam o condão de proteger entidades imunes independentemente de integrarem a relação jurídico tributária ou, como foi o posicionamento do STF, não haveria esta proteção constitucional quando a mesma for onerada indiretamente pelo tributo. Entendemos que, diante de uma interpretação teleológica não é possível restringir a proteção trazida pela Constituição Federal de 1988 de vedar a instituição de impostor. Vedação esta que, a princípio, abrange tanto impostos diretos ou indiretos, tendo em vista não ter havido manifestação expressa pelo constituinte. Ademais, ainda que o constituinte

não tenha sido expreso quanto a se tratar de impostos diretos ou indiretos, a interpretação teleológica da norma exige o reconhecimento da vedação tanto de um, quanto de outro, uma vez que a finalidade essencial é a proteção do patrimônio das entidades.

Ao acaso de assumirmos como possível a tributação indireta das referidas entidades, além de estar-se realizando uma interpretação restritiva de direitos fundamentais e da própria norma imunizante, estar-se-ia desconsiderando manifestamente a finalidade da norma, qual seja, proteger o patrimônio das entidades imunes. Assim, diante da necessidade de interpretação teleológica das imunidades como já amplamente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência, necessário se faz o reconhecimento da incidência das imunidades tributárias também sobre os contribuintes de fato, quando onerados indiretamente pela atividade tributária dos entes políticos.

Com relação a interpretação sistemática, na qual deve-se considerar tanto valores constitucionais, quanto direitos fundamentais existentes, a conclusão obtida é idêntica.

A Constituição Federal assegura expressamente como direito fundamental, por exemplo, a saúde (como direito de todos e dever do Estado) e a assistência, todos eles intimamente relacionados à dignidade da pessoa humana. As entidades privadas, exercendo atividade complementar a estas obrigações do Estado, foram contempladas com a proteção constitucional das imunidades tributárias, vedando a imposição de impostos e impedindo que haja uma oneração econômica das entidades pela atividade arrecadatória dos entes políticos.

Neste mesmo sentido é a lição de Marcos Másera:

A concessão de imunidade tributária para as universidades comunitárias pela Constituição Federal visa a assegurar o desenvolvimento da educação e maximizar o acesso da população ao conhecimento e à cultura. Na medida em que a educação é considerada como direito do cidadão e dever do Estado, a imunidade tributária representa um instrumento para incentivar entidades privadas a prestar este significativo serviço público. Ao considerar a educação como valor fundamental para a sociedade brasileira e vedar a tributação do patrimônio, da renda e dos serviços de entidades privadas sem fins lucrativos que promovem, a Constituição Federal afirma o caráter axiológico da imunidade tributária.¹⁵⁶

¹⁵⁶ MÁSER, Marcos. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação. Tese (Doutorado em direito) –

A partir desta concepção de se tratar as atividades das entidades imunes de concretização de direitos fundamentais – em caráter complementar ao Estado – a interpretação da incidência das imunidades tributárias sobre os contribuintes de fato deve guiar-se, também, por estas premissas.

A interpretação no sentido dado pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, sustentar que o contribuinte de fato não integra a relação jurídico-tributária e, com isso, não realiza o pagamento de tributo, mas sim de preço, não leva em consideração os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana acima mencionados. Isto porque, ao considerar-se a finalidade essencial das imunidades tributárias de proteger o patrimônio das entidades, percebe-se que o afastamento dos contribuintes de fato expõe as entidades imunes à incidência indireta da carga tributária.

Ademais, a distinção entre contribuinte de fato e de direito, que por vezes é utilizada para afastar as imunidades tributárias, pode ser utilizada para fundamentar a necessidade de reanálise da matéria. Isto porque, como visto, a característica do contribuinte de fato é, na realidade, arcar financeiramente com o ônus econômico dos tributos indiretos, enquanto que o contribuinte de direito se responsabiliza por repassar o valor correspondente ao tributo cobrado.

Ocorre que, ao admitirmos que o contribuinte de fato é quem efetivamente arcará com o ônus dos tributos indiretos e, considerando que a finalidade das imunidades tributárias é evitar a oneração das entidades imunes pelos tributos, a coerência com a interpretação lógica e sistemática exige a necessária conclusão de ser aplicada a imunidade tributária aos contribuintes de fato, quando suportarem o ônus econômico dos tributos.

Desta forma, através de uma interpretação sistemática e teleológica das imunidades tributárias o debate sobre as diferenças entre contribuinte de direito e de fato, sobre o pagamento de tributo ou de preço não deve se sobrepor à análise do efetivo objetivo das imunidades tributárias, qual seja, efetivar a proteção das entidades imunes sobre atividade tributária do Estado, seja a mesma concretizada através de tributos diretos ou indiretos. A possibilidade de considerar os contribuintes de fato como detentor de imunidade tributária perante os tributos indiretos decorre da

finalidade da proteção constitucional, não sendo possível que critérios específicos da não-cumulatividade (contribuinte de fato e de direito) possam ser opostos contra a proteção do patrimônio das entidades.

Entendimento diverso autorizaria afirmar que o instituto das imunidades tributárias não é aplicável às entidades que são oneradas pelos tributos indiretos, mas tão-somente pelos diretos, distinção esta não realizada pelo constituinte e em total descompasso com a correta interpretação do texto constitucional

3.3 Evolução Jurisprudencial Sobre o Tema

A doutrina nacional sobre o tema das imunidades tributárias nos contribuintes de fato dos tributos indiretos apresentou e ainda se apresenta com diversos posicionamentos. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por sua vez, ao longo dos anos também oscilou entre o reconhecimento e o afastamento das imunidades dos contribuintes de fato, tendo sido sedimentado o entendimento recentemente no sentido de não ser possível o reconhecimento da imunidade, por diversos fundamentos que aqui se abordará.

O STF, e aqui realiza-se um corte metodológico de julgados a partir da década de 60, na análise dos Recursos Extraordinários (RE) nº 55.574 - de relatoria do Ministro Pedro Chaves - e o RE nº 54.190 cujo relator foi o Ministro Evandro Lins, entendeu-se no sentido de não se reconhecer as imunidades tributárias sobre o imposto do selo, ao hoje denominados contribuintes de fato, quando realizarem vendas a algum dos entes políticos (União, Estados ou Municípios). Em voto do Ministro Ribeiro da Costa – em julgamento do RE nº 54.190/CE observou que:

A redação deveria ser feita, evidentemente, desse dispositivo a outros termos, mas **o fato é que o Tribunal está em face de um dispositivo constitucional, que é expresso em sua letra** e em seu mandamento. Penso que diante de uma feição desta ordem, não cabe ao Tribunal indagar se o particular que vai pagar o imposto imputará a importância correspondente no contrato, e a União, Estado, Município e autarquia federal é quem, na realidade vai pagar o selo; penso que não interessa discutir este pormenor, em face do preceito expresso. Que seja assim: **o legislador constituinte estabeleceu esta regra e ela tem de ser aplicada deste modo, com todas as consequências, ainda que**

absurdas que ela comporte. Também acho absurdo, mas não podemos negar cumprimento ao dispositivo constitucional.¹⁵⁷

Percebe-se, a partir do trecho de voto acima transcrito, uma forte tendência de interpretação literal e restritiva pelo Supremo Tribunal Federal - à época - assegurando que, em havendo previsão constitucional a mesma deverá ser cumprida, ainda que ocasionem consequências “absurdas”. Todavia, em que pese uma mudança no método de interpretação pelo STF, conforme se verá, a conclusão sobre o tema manteve-se ao longo dos anos.

Saliente-se que o entendimento acima não representou julgados isolados, tendo inclusive sido editada a Súmula nº 468, assegurando que “(...) em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades. “

Em que pese a interpretação restritiva realizada pelo Supremo Tribunal Federal durante o início da década de 60, no sentido de ser desimportante o exame da translação do tributo devida, a redação da súmula 468 acima em muito se assemelha com a conclusão proposta no ano de 2017 pelo Ministro Dias Toffoli, como se abordará posteriormente.

Posteriormente já em dezembro de 1969 o pleno do Supremo Tribunal Federal modificou seu entendimento sobre o tema, decorrente de uma forte posição adotada e iniciada pelo Ministro Aliomar Baleeiro, passando a assegurar que a imunidade tributária deveria ser reconhecida sobre o imposto de consumo quando a entidade imune figurasse como contribuinte de fato (RE 68.538/SP). Baleeiro, em voto proferido asseverou não se admitir que “a lei crie uma ficção de direito, elegendo para contribuinte de iure o produtor, embora saiba que ele transfere o gravame fiscal. O que vale é a realidade econômica”

A posição do Ministro Aliomar Baleeiro, todavia, não foi seguida pela integralidade do tribunal à época, como foi o caso do Ministro Eloy da Rocha ao afirmar que:

A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. E somente ao

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 608.872, Relator Ministra Dias Toffoli, julgado em 23.fev.2017

sujeito passivo da obrigação, e não a outrem, pode dizer respeito a imunidade ou a isenção. Para esse efeito, nenhum relevo tem a figura do contribuinte de fato.

Acompanhando a posição de que a imunidade tributária somente atingiria o sujeito passivo da obrigação tributária sobreveio o voto do Ministro Bilac Pinto, afirmando que “realidade econômica não poderia invalidar a forma legal. “ Cumpre salientar que o posicionamento de Bilac Pinto foi a principal corrente contrária à tese de Aliomar Baleeiro no STF, tese esta acolhida atualmente, qual seja, a de que somente seria titular de imunidade tributária o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Pouco tempo após o surgimento desta corrente capitaneada por Baleeiro houve a mudança de posicionamento pelo STF, mais especificamente pelos julgados RE nº 68.097, RE nº 68.215 e RE nº 67.625, cujo entendimento foi no sentido de a impossibilidade da imunidade tributária alcançar a entidade imune quando adquirente de mercadorias (contribuinte de fato), ainda que suportasse a repercussão econômica do imposto.

Com isso acabou por prevalecer – temporariamente – o entendimento de que a imunidade é relacionada tão-somente com o contribuinte de direito, não sendo relevante analisar a imunidade do contribuinte de fato. Durante aproximados 5 anos o Supremo Tribunal Federal manteve o entendimento de Bilac Pinto, tendo sido apreciada a matéria diversas vezes¹⁵⁸, com idêntica conclusão.

Em 1975, em julgamento do RE 81.740/SC foi utilizado como fundamento o voto do Ministro Oswaldo Trigueiro que, por sua vez afirmava que o “ICM não grava o patrimônio, nem as rendas, nem os serviços do SESI. Ele recai sobre a comercialização de bens de consumo e é, na verdade, “pago pelo consumidor”.

No mesmo sentido foi a posição do Ministro Carlos Fulgêncio da Cunha Peixoto cujo voto afirmou que “é importante para fixar a imunidade indagar sobre os efeitos econômicos do tributo e identificar a pessoa sobre quem ele vai recair, isto é, quem suporta o ônus do imposto”. Esta mudança de posição pelo Supremo Tribunal Federal, deixa de reconhecer a imunidade tributária de uma entidade de assistência – SESI – sob o argumento de que não haveria impacto econômico para a entidade, já que o valor do tributo seria repassado economicamente para o consumidor final

¹⁵⁸ RE 68.095; RE 68.868; RE 68.093; RE 68.902; RE 68.903; RE 69.483; RE 68.144; RE 68.450

(contribuinte de fato). Assim, não se reconheceu a imunidade do contribuinte de direito tendo em vista que não seria por ele arcado os custos do tributo, mas sim pelo contribuinte de fato, em que pese a Constituição ser expressa na concessão da imunidade tributária.

Assim sendo, e também por pouco tempo, o Supremo Tribunal Federal adotou uma corrente que entendia que as imunidades tributárias deveriam ser analisadas sob o ponto de vista da repercussão econômica, ou seja, imunizar o sujeito que efetivamente irá arcar com o ônus tributário, independentemente se o mesmo se constitui como contribuinte de direito ou de fato.

Em 1976, no julgamento do RE 69.080/SP o Pleno do STF modificou novamente seu entendimento voltando a afirmar não ser possível estender a imunidade às pessoas privadas (contribuinte de direito), ainda que com a translação o encargo tributário seja repassado ao contribuinte de fato (imune) o ônus econômico. Na busca de manter a segurança jurídica, novamente edita-se a súmula 591 (de dezembro de 1976) cuja redação previa que “imunidade do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Este posicionamento, decorrente de uma interpretação – a princípio – restritiva, perdurou por décadas, mantendo-se até hoje. No julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário RE nº 210.251 o STF teve nova oportunidade de analisar a matéria. A divergência decorreu do fato da Primeira Turma do STF entender que a imunidade do art. 150, VI, c da CF/88 não abrange o ICMS cobrado na comercialização de bens produzidos por entidade de assistência social. A Segunda Turma, por sua vez possuía enfoque diverso, firmando-se que a questão está em saber se o bem produzido integra ou não o patrimônio da instituição imune.

O Ministro Gilmar Mendes adotou posição afirmando que “a despeito da possibilidade de se transferir ao comprador o pagamento efetivo do imposto, o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor”. Complementa assegurando categoricamente que:

(...)antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, c da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.

Recentemente, em julgado realizado no ano de 2017 (RE 608.872/MG) o Supremo Tribunal Federal analisou recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais contra decisão do Tribunal de Justiça que reconheceu a imunidade do contribuinte de fato nos seguintes termos:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – INCIDÊNCIA – ENTIDADE FILANTRÓPICA – IMUNIDADE. - As instituições de assistência social foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos exatamente porque buscam ou avocam os mesmos princípios do Estado, a realização do bem comum, como o trabalho realizado pelas Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes, sendo altamente louvável que usufruam de tais benefícios. - Os contribuintes de direito são os fornecedores de medicamentos, máquinas e equipamentos necessários à consecução das atividades filantrópicas da apelante, a mesma é venda das mercadorias, como se fosse o contribuinte de fato, sendo válido o reconhecimento do direito, pois poderia buscá-lo em eventual restituição, na dicção do artigo 166 do Código Tributário Nacional”

Em voto o relator Ministro Dias Toffoli traz inúmeros julgados realizados ao longo dos anos, concluindo que a “imunidade subjetiva (...) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente. “

Manteve o relator o entendimento já firmado há décadas pelo Supremo Tribunal Federal que, todavia, sempre foi objeto de amplos debates, como se observou do julgamento do RE nº 210.251.

Neste recente julgado, todavia faz-se necessário salientar posição de dois ministros, Luís Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski. O primeiro traz expressamente a possibilidade de “efeitos sistêmico desastroso” se houvesse mudança na jurisprudência tradicional, consolidada no sentido da imunidade se aplicar somente ao contribuinte de direito. Complementa no sentido de que entendimento contrário atenderia a um caso específico na qual a solução se mostraria mais justa, porém não se preveria o “impacto sistêmico” que ela teria de maneira geral.

Lewandowski, por sua vez sintetiza a posição de diversos ministros:

Primeiramente, que uma intervenção judicial, neste caso, diversa da proposta pelo Relator, poderia causar um abalo sistêmico muito grave

do ponto de vista da ordem tributária nacional. De outro lado, a Ministra Rosa, com muito acerto, assenta que a jurisprudência da Casa é esta e não convém, no caso concreto, por mais importante que seja e por mais que toque o coração, alterarmos o entendimento, já sistematizado, da nossa Casa.

Do referido julgado extraiu-se a seguinte ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.

1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.

2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula no 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).

3. A Súmula no 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.

5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido transladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração

do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

7. 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. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes.

8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula no 512/STF. Custas ex lege.

9. Em relação ao tema no 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese:

“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. “

Analisando as posições adotadas pelos componentes da Suprema Corte no julgado acima percebe-se que há décadas se estende o debate sobre a matéria, com períodos de reconhecimento da imunidade aos contribuintes de fato e outros afastando referido direito. Como visto, durante 5 anos (1964 – 1969) houve entendimento sumulado pelo tribunal no sentido de inexistir a imunidade, em que pese haver repercussão econômica. Por curto período, mais precisamente por 10 meses o STF mudou sua posição, adotando o entendimento de reconhecer a imunidade recíproca no caso de a entidade imune adquirir mercadoria sujeita a repercussão econômica, ou seja, a imunidade do contribuinte de fato, sustentando a prevalência da realidade econômica.

Desse entendimento ressalta-se a importância dada ao fato da entidade imune ter seu patrimônio atingido pela repercussão econômica do tributo, protegendo-se as entidades através de uma interpretação sistemática e teleológica. A tese contrária, sustentada por Bilac Pinto, no sentido de que a realidade econômica não poderia invalidar a forma legal merece ser analisada. Primeiramente, em se tratando as imunidades tributárias de proteção do patrimônio das entidades, a realidade econômica merece ser considerada, especialmente por se tratar da finalidade da imunidade e, desta forma, toda interpretação da norma deveria partir desta premissa.

Com relação a possibilidade de a realidade econômica invalidar a forma legal, também não merece guarida, especialmente pelo fato de que a forma econômica, neste caso, não se mostra como contrária à forma jurídica, mas sim como meio para atingir a finalidade da norma. A interpretação sistemática das imunidades exige que se evite a oneração econômica dos beneficiários e, assim, a forma econômica nada mais se apresenta como a forma de se analisar a correta interpretação normativa uma vez que, não sendo correta a forma econômica, conseqüentemente não se estaria interpretando de forma adequada as imunidades.

Não obstante, a mudança de entendimento pelo STF veio no sentido de reconhecer como detentor da imunidade tributária tão somente o contribuinte de direito, que realiza o fato imponible, não possuindo relevância verificar a repercussão econômica. Em que pese respeitável a posição acima, não se acredita como a mais adequada aos objetivos constitucionais. Reflexo, ou não, esta mudança de entendimento do STF com a adoção de postura mais restritiva, com uma interpretação basicamente literal da norma imunizante adveio juntamente com o regime militar no Brasil, o que talvez tenha contribuído para que se evitasse uma interpretação sistemática e ampliativa de direitos, com uma redução da arrecadação estatal.

Posteriormente, em outro curto período (11/1975 – 02/1976) houve nova mudança de posição, reconhecendo-se que não haveria direito à imunidade tributária a entidade de assistência enquanto contribuinte de direito, sob o argumento de que o ônus econômico seria repassado ao terceiro adquirente (contribuinte de fato), não tendo motivo assegurar imunidade quando não há violação do patrimônio da entidade. Voltou-se, com isso, ao entendimento de ser analisado o ponto de vista econômico das imunidades tributárias e, ademais, com tamanha ênfase ao ponto de se considerar que o próprio contribuinte de direito não teria direito a imunidade, por repassar o ônus tributário à terceiro adquirente da mercadoria.

Referido entendimento, que se encontra de acordo com àquele firmado em 1969 por Baleeiro, torna imune o contribuinte de fato ao ser onerado pelo tributo indireto e afasta a imunidade do contribuinte de direito que repassa o ônus econômico ao adquirente. A lógica nestes dois julgados mostra-se puramente econômica, assegurando a efetividade das imunidades tributárias, evitando que o patrimônio das entidades seja onerado independentemente de as mesmas situarem-se como contribuintes de direito ou de fato.

Mostra-se adequado distanciar as imunidades tributárias das figuras dos contribuintes de fato e de direito, permitindo uma análise sistemática e teleológica do instituto, sem que haja interferência de outros institutos que não dizem respeito às imunidades, mas sim à não-cumulatividade. Todavia, decorrente do entendimento de não poder se sobrepor à realidade econômica à forma jurídica, entendimento este que já se apresentou fundamentos contrários, o Supremo Tribunal Federal passou a adotar posição no sentido de não se estender a imunidade do comprador ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Em que pese o posicionamento acima ter sido sumulado no enunciado de nº 591 em 1976, cumpre salientar que não se trata de uma extensão da imunidade tributária do comprador imune para o produtor. A imunidade do adquirente – imune – não é extensível ao vendedor da mercadoria, o que não seria constitucionalmente viável, porém, o que se busca é manter assegurada a imunidade do adquirente que sofre os efeitos financeiros do repasse do ônus tributário. O contribuinte de direito – sujeito da obrigação tributária – mantém-se com a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos, garantindo-se somente que não haja a repercussão econômica ao adquirente – imune.

Ainda que o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal mantenha afastada a possibilidade de reconhecimento da imunidade tributária dos contribuintes de fato nos tributos indiretos, os fundamentos apresentados mostram-se manifestamente distintos, trazendo inclusive manifestações e preocupações sobre os efeitos econômicos e sociais da decisão.

A posição adotada por Dias Toffoli mostrou-se de manifesta relevância jurídica, tendo, todavia, desconsiderado a repercussão econômica do tributo, da mesma forma que fizeram outros julgadores. Lewandowski, por sua vez assegura que uma intervenção judicial no sentido de reconhecer a imunidade tributária dos contribuintes de fato causaria o que denominou de “abalo sistêmico muito grave do ponto de vista da ordem tributária nacional”. A Ministra Rosa Weber assegurou expressamente que não convém alterar o entendimento sedimentado na Corte, por mais importante que seja e por mais que toque o coração.

Em que pese todos os argumentos apresentados pelos componentes do pleno do Supremo Tribunal Federal devem ser considerados de manifesta relevância, percebe-se a ausência de um aprofundamento maior do debate envolvendo a interpretação sistemática e teleológica das imunidades tributárias. Argumentos

econômicos, tais como abalo sistêmico da ordem tributária, foram utilizados, porém, desconsiderados na análise das imunidades, ou seja, deixou-se de analisar as imunidades tributárias sob o ponto de vista da proteção econômica, porém, por outro lado, buscou-se o fundamento macroeconômico para rejeitar a imunidade dos contribuintes de fato.

O fato da edição da tese decorrente do tema nº 342 do STF onde concluiu-se que “A imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato (...)” não soluciona o problema anteriormente trazido, qual seja, que as entidades imunes enquanto contribuintes de fato dos tributos indiretos, permanecem sendo oneradas financeiramente pela repercussão econômica.

Desta forma, em que pese a posição ora pacífica do STF, a problemática real permanece, as garantias de não oneração do patrimônio das entidades imunes permanecem sendo violadas pelos tributos indiretos, devendo haver novamente a análise da matéria, porém sob um ponto de vista sistemático e teleológico, especialmente a partir da premissa da proteção econômica do patrimônio das entidades imunes.

3.4 Uma reconstrução das imunidades tributárias, quanto aos tributos indiretos, à luz da interpretação sistemática e teleológica

Passaram-se mais de quarenta anos desde a mudança de posição pelo Supremo Tribunal Federal sobre as imunidades tributárias e, mesmo após o recente julgamento no ano de 2017 mostra-se de manifesta necessidade a rediscussão da matéria sob o ponto de vista da repercussão econômica, trazendo novamente as posições adotadas anteriormente por Aliomar Baleeiro.

Prevaleceu no plano doutrinário e principalmente no jurisprudencial uma postura extremamente formal na forma de interpretação das imunidades tributárias e, principalmente, da repercussão do ônus tributário. Com isso, as vendas de bens por entidades detentoras de imunidade tributária permanecem sendo beneficiadas pela imunidade. Todavia, nas operações em que houver a aquisição de bens pela entidade deverá haver a normal incidência do tributo indireto

Assim, haveria a incidência tributária nas hipóteses em que o ente imune figure como contribuinte de fato, como adquirente na relação jurídica, uma vez que a

posição adotada jurisprudencialmente é a de que o mesmo estaria pagando o preço do produto e não tributo propriamente dito. Por outro lado, quando a entidade imune ostentar a qualidade de contribuinte de direito, mesmo que repasse o ônus tributário para o adquirente da mercadoria ou produto, terá direito ao benefício da imunidade tributária.

Corrente diversa, todavia, foi sustentada por doutrinadores de relevância histórica, como bem trazido por Sabbag¹⁵⁹, tais como Geraldo Ataliba ao afirmar que a distinção entre tributos diretos e indiretos não possuía relevância jurídica, bem como a posição de Alfredo Augusto Becker, que entendia ser a distinção artificial e sem fundamento científico, demasiadamente simplificada.

Necessário, antes de trazermos uma reanálise das imunidades tributárias, faz-se necessário algumas considerações.

As imunidades, conforme doutrina e jurisprudência são classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, de acordo com a figura atingida, pessoas, coisas ou ambas as anteriores. Em que pese a classificação acima ser relevante e necessária adota-se aqui a lição de Roque Antonio Carrazza¹⁶⁰, ao afirmar que invariavelmente todas as imunidades tributárias beneficiam pessoas.

Este entendimento, o qual concordamos, assume que finalisticamente as imunidades beneficiarão pessoas, seja pela sua natureza jurídica, seja pela relação direta ou indireta que as mesmas assumem com fatos e situações, ainda que sejam consideradas como imunidades objetivas. É a situação, por exemplo, da imunidade de livros, jornais, periódicos, prevista no artigo 150, VI, d da Constituição Federal que reconhecidamente como objetiva pela doutrina alcança pessoas, que efetivamente efetuarão a aquisição dos mesmos e cumpre uma função constitucional, qual seja, garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, incluído aqui a liberdade de imprensa e o próprio desenvolvimento da cultura nacional. Assim, em que pese objetiva, suas finalidades são voltadas a direitos pessoais e fundamentais, vinculados diretamente a pessoa humana, ou seja, atinge-se de maneira direta objetos, porém com a finalidade de indiretamente assegurar direitos e garantias fundamentais.

¹⁵⁹ SABBAG, Eduardo. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos – Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013 p. 83

¹⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos. Brasília: Rossetto, 2006 p. 15

É a partir desta compreensão que as imunidades tributárias dos contribuintes de fato devem ser interpretadas, analisando-se finalisticamente a proteção e promoção de direitos, ponderando-se princípios e considerando precipuamente os valores constitucionais.

Como visto anteriormente a interpretação das imunidades tributárias deve ser realizada de forma sistemática e teleológica e, conforme Geraldo Ataliba, sempre generosamente uma vez decorrem da vontade do constituinte “de preservar da tributação valores de particular significado político, social ou econômico”.¹⁶¹

No mesmo sentido é a lição de Ruy Barbosa Nogueira, ao citar Amílcar Falcão:

Percebe-se, portanto, o enfoque finalístico dado pelo legislador às imunidades constitucionais, o que foi muito bem compreendido pelo saudoso Amílcar Falcão, quando acentuou como característica das imunidades: “a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, ideias-forças ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político”.¹⁶²

As imunidades tributárias, como se extrai das lições acima protegem, ou buscam proteger, princípios, valores e direitos fundamentais, mas não só no sentido de proteção como também de promoção e incentivo à efetividade dos mesmos. É desta forma que se pode assegurar que as imunidades caracterizam-se por serem amplas e indivisíveis, sendo vedado ao legislador, aplicador ou intérprete da norma qualquer restrição, por menor que seja, que não esteja prevista constitucionalmente.

Retoma-se aqui, brevemente, trecho da obra de Aliomar Baleeiro, trazida por Roque Antonio Carrazza, ao afirmar que “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam” e, como não poderia deixar de ser, “tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam.”¹⁶³ Desta forma, a desobediência – e aqui utilizada tanto no sentido de não aplicação ou até mesmo de interpretação restritiva ou de forma que reduza a garantia trazida pelo constituinte – incorre em manifesta inconstitucionalidade

¹⁶¹ Ibid., p. 19

¹⁶² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Tributário Aplicado e Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 1977 p. 212

¹⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos. Brasília: Rossetto, 2006 p. 17

A interpretação, assim, das imunidades tributárias deverá ocorrer sempre de forma sistemática e teleológica, visando evitar que a arrecadação tributária do estado venha a atingir o patrimônio das entidades imunes, seja de uma forma direta, seja de forma indireta.

Em 1951, quando da 1ª edição da obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Baleeiro já previa esta possibilidade, afirmando que:

O mesmo imposto poderá ser direto ou indireto, conforme o legislador prefira ou não usar dessa técnica, e toma-la como critério para distingui-los, o que não é pacífico do ponto de vista teórico. Isso não foi estranho ao constituinte, que evitou cuidadosamente as expressões “impostos diretos e indiretos”, encontradas nas Constituições americanas e argentinas, mas lucidamente criticadas por mestres como Jêze, porque destituídas de nitidez científica.¹⁶⁴

Prossegue o autor em outra passagem assegurando que:

Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer artilheiro técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do vendedor. Este é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte de iure transferir o ônus fiscal para o comprador. Se a compra é realizada por uma Pessoa de Direito Público, para seu uso, ela padece, em tal caso, o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente. [...] ¹⁶⁵

Percebe-se que, em que pese escrito sob à luz de outra carta constitucional, os ensinamentos de Baleeiro são plenamente aplicáveis à Constituição Federal de 1988. Isto porque, segundo a interpretação literal dada pelo Supremo Tribunal Federal, o simples fato de tornar determinado tributo em indireto teria o condão de modificar a possibilidade ou não do mesmo incidir sobre entidades imunes, transformando carga tributária em preço a ser pago.

Ademais, como bem ressaltado, o constituinte de 1988 também evitou a utilização de “impostos diretos e indiretos” em que pese a histórica discussão sobre

¹⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 130

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 168 - 170

seus efeitos perante os contribuintes de fato. Diante da escolha – e não se trata de omissão – do constituinte de não distinguir entre tributos diretos e indireto ou contribuinte de fato e de direito, não caberia o intérprete realizar análise restritiva de direitos em matéria de imunidades tributária. Esta foi e continua sendo o resultado de interpretações literais, que incorrem na liberdade de se atingir o patrimônio de entidades imunes sob o argumento de se tratar de tributo indireto onde o consumidor – ente imune – resta pagando o preço do produto.

Ainda na obra de Baleeiro, restavam assegurados os riscos de uma interpretação literal em matéria de imunidades:

Êsses problemas, que pulam à margem do princípio da imunidade recíproca, revelam quanto a interpretação literal, por si só, se mostra insuficiente e perigosa, nesse terreno, mais do que em qualquer outra área constitucional.

O intérprete, ou aplicador, se quiser evitar resultados chocantes, deverá guiar-se sempre pela *ratio legis*, que, historicamente, sabemos ter sido a necessidade de preservação ora do Governo nacional hostilizado pelo fisco local, ora do Estado vítima do fiscalismo agressivo da União.¹⁶⁶

A doutrina possui inúmeros apontamentos quanto aos impactos sofridos pelos detentores de imunidade tributária quando contribuintes de fato, como é o caso de Sacha Calmon, autor este que inclusive modificou seu posicionamento após as primeiras edições de sua obra:

Alguns casos concretos parecem dar razão ao grande mestre baiano, senão vejamos: a) quando a Usiminas vende chapas de aço à Marinha Nacional, para consumo próprio, conquanto o contribuinte de jure seja a Usiminas, o repasse do ICMS no preço faz da União Federal o contribuinte do imposto, sem dúvida. Não seria o caso de considerar a teoria da repercussão para atender atentamente ao princípio constitucional da imunidade intergovernamental recíproca, sabendo-se que as pessoas políticas não possuem, por definição, capacidade contributiva [...]?¹⁶⁷

A *ratio legis*, que no caso das imunidades tributárias é impedir o exercício da competência tributária sobre o patrimônio das entidades beneficiadas, ou seja, evitar

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 130

¹⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 p. 253

uma oneração financeira e econômica, encontra atualmente discrepância na jurisprudência.

Por um lado, o STF vem admitindo que o contribuinte de fato, onerado financeiramente pelo tributo – repassado sob a figura do “preço”, não é detentor de imunidade tributária já que não efetuará o pagamento de tributo e sequer integraria a relação jurídico tributária.

Por outro lado, assegura a imunidade tributária quando a entidade figurar como contribuinte de direito, inclusive nos tributos indiretos. Ocorre que neste caso, reconhece-se a imunidade tributária sob fato que sequer geraria violação às finanças da entidade, uma vez que o tributo que por ela é devido o recolhimento (v.g., ICMS) tem seu ônus repassado ao adquirente do produto.

Assim, parece-nos distanciada a interpretação da *ratio legis* das imunidades tributárias, imunizando quando desnecessário – por não ser a entidade imune quem suporta o ônus tributário – e afastando a imunidade quando a entidade imune efetivamente arca com o valor do tributo, mascarado sob a forma de preço do produto final. Este distanciamento permite afirmar que sempre que a imunidade for considerada *inútil* uma vez que o tributo não atinge a entidade imune, mas sim particulares, que constitucionalmente deverão arcar com o ônus tributário, não haveria porque afastar a imunidade do contribuinte de direito.¹⁶⁸

Esta afirmação de Baleeiro decorreu de um dos julgamentos pelo STF sobre a imunidade tributária de contribuintes de direito que, constitucionalmente repassavam o ônus tributário ao contribuinte de fato, tendo entendido o pleno por afastar a imunidade tributária do contribuinte de direito sob o argumento de o tributo não atingiria o patrimônio da entidade, mas sim o do particular adquirente.

Proposta, pelo menos inicial, de solução busca-se na obra de Baleeiro – decorrente de julgados do STF à época – onde propõe que:

Parece-nos que a chave para a solução há de procurar-se, em cada caso, na pesquisa da destinação da mercadoria importada. Se ela é específica do serviço público, - por exemplo, material rodante de extinção de incêndios, telescópios para observatório astronômico, sinaleiras de trânsito, etc., - ou se o Governo importador justifica o seu emprego no serviço público, cremos que o caso se enquadra na imunidade. Mas se a mercadoria escapa à destinação específica no

¹⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 133

serviço público ou se dele foi desviada para venda a particular, cabe a tributação, que poderá ser exigida até deste, ao adquirir material isento. Nenhuma dificuldade técnica ocorreria, porque toda venda de coisas do Estado ou Município é pública e sujeita a controle financeiro. Outro exemplo é o do imposto de consumo sobre produtos de estabelecimento industrial do Estado, como as cigarrilhas e produtos alimentares fabricados por autarquia de Minas Gerais. A imunidade não pode prevalecer, porque não é serviço público de competência do Estado tal fabrico destinado à venda, e o imposto, pela repercussão, iria atingir o consumidor. O mesmo raciocínio cabe a imposto de vendas sobre mercadorias acaso vendidas por empresas do Governo Federal a particulares. (Limitações Constitucionais ao poder de tributar – Baleeiro, 2 ed p. 129)¹⁶⁹

Esta interpretação das imunidades tributárias, sistemática e teleológica, efetua uma análise do ponto de vista puramente econômico e de proteção das entidades imunes, independente de se tratar de contribuinte de fato ou de direito. Permite-se, com isso, reconhecer o direito à imunidade daquela entidade que efetivamente será onerada pelo tributo, seja ele contribuinte de direito ou de fato. Assim, caso a entidade imune venha a ser contribuinte de direito, adquirindo produtos para uso e consumo, restaria assegurada a imunidade. Todavia, caso haja a revenda para consumidor final deveria haver a tributação, tendo em vista que quem arcaria com a carga tributária seria o consumidor. Por fim, na hipótese de a entidade imune figurar como contribuinte de fato, também haveria a aplicação da imunidade tributária, ou seja, sempre que a entidade – detentora de imunidade – arcar com o ônus tributário deverá ser reconhecida a imunidade, sendo desnecessário analisar se a mesma figura como contribuinte de fato ou de direito.

A *ratio legis*, como anteriormente abordado, determina que os efeitos econômicos do imposto sejam apreciados em cada caso e, como lembra Baleeiro, “no de Minas, esse método mostra bem que o Estado não é tributado, mas o consumidor. Coincidem os resultados com os da distinção entre atividades de governo e de empresário, da jurisprudência americana, que sujeita estas últimas ao gravame federal.”¹⁷⁰

Regina Helena Costa, trazendo a lição de Geraldo Ataliba afirma que o mesmo preconiza “adoção de uma interpretação de cunho substancial para as normas imunizantes, segundo a qual se pode, em certos casos, opor-se a realidade

¹⁶⁹ Ibidem., p. 129

¹⁷⁰ Ibid., p. 131

econômica à forma jurídica, tendo em vista uma interpretação teleológica, sob pena de frustração do desígnio do legislador constituinte”.¹⁷¹ No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro ao afirmar que: “no caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte *de facto* e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sobre a forma jurídica.”¹⁷²

A obra de Sacha Calmôn Nacarro Coêlho leciona também sobre o tema, em parecer emitido quando da tese da imunidade dos álbuns de estórias a serem completados por figurinhas:

A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência dos impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de fato. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação lato sensu.¹⁷³

Nesse sentido, as imunidades tributárias não se tratam somente de um benefício, mas sim de formas de proteção de entidades que representam ou prestam serviços direcionados a garantias fundamentais, ou seja, protegem os direitos e garantias fundamentais elencados na Constituição Federal em seus mais relevantes dispositivos, o que torna a análise sobre os impactos econômicos dos tributos indiretos ainda mais relevante. Isto porque, ao se admitir a oneração destas entidades que visam assegurar garantias fundamentais, estar-se-ia violando diretamente a finalidade das imunidades tributárias, qual seja, a proteção de preceitos constitucionais e fundamentais.

Assim, retomando as lições apresentadas por Aliomar Baleeiro durante anos de julgamento junto ao Supremo Tribunal Federal, assegura-se a necessidade de que as imunidades tributárias nos tributos indiretos tenham uma interpretação sistemática e teleológica, buscando manter incólume o patrimônio das entidades imunes. Com esta forma de interpretação descabe analisar as figuras do contribuinte de fato ou de

¹⁷¹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 165

¹⁷² BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960 p. 287

¹⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 p. 257

direito, observando-se a *ratio legis* das imunidades, que independe onde figura a entidade, se no polo passivo da relação jurídica ou como adquirente do produto ou mercadoria

Assegurada a não oneração financeira das entidades imunes quando contribuinte de fato, faz-se necessário adequar o posicionamento à não-cumulatividade tributária.

Como defendido anteriormente, a não-cumulatividade trata-se de instituto híbrido, sendo o mesmo princípio ao impor limitação ao poder de tributar e, técnica arrecadatória como forma de assegurar a efetividade do princípio, qual seja, evitar uma tributação em cascata.

Da mesma forma que se defende uma interpretação sistemática das imunidades tributárias, também se faz em relação à não-cumulatividade cuja análise deverá ser sistemática, buscando uma interpretação que permita a maior efetividade possível ao texto constitucional. Assim, a partir desta premissa é que deve ser analisada a coexistência da não-cumulatividade com as imunidades tributárias.

Não se questiona a importância e manifesta necessidade de observância da não-cumulatividade tributária como forma de desonerar o custo e produção e comercialização, evitando uma nova tributação sobre o mesmo bem a cada etapa da cadeia produtiva. Com isso, assume-se como verdadeiramente imprescindível a vedação do efeito cascata, que incidiria economicamente sobre o produto final de forma a elevar consideravelmente seu valor.

Problemática surge quando há uma entidade imune figurando como adquirente de produto ou mercadoria, ou seja, como contribuinte de fato que, pela não-cumulatividade deverá suportar o ônus econômico dos tributos indiretos, mas que, pelas imunidades tributárias, deveria ter seu patrimônio protegido da incidência tributária.

Em que pese já existir a figura da não-cumulatividade quando da edição da obra de Aliomar Baleeiro não houve solução específica trazida pelo mesmo, razão pela qual sugere-se no presente trabalho a seguinte proposta, que permita coexistir tanto a imunidade tributária do contribuinte de fato quanto a não-cumulatividade.

Mesmo diante da ampla discussão existente na possibilidade ou não do crédito financeiro decorrente de aquisição de bens que passariam a integrar o ativo permanente ou fossem utilizadas para uso e consumo, acredita-se que referida prática caberia como solução ao impasse surgido neste trabalho.

É sabido que, atualmente, a jurisprudência veda a utilização de crédito financeiro – sendo permitido somente o crédito físico – havendo início de correntes que defendem referida prática. É o que se conclui do artigo 20 da Lei Kandir, que autoriza expressamente o crédito do imposto anteriormente cobrado, inclusive referente à mercadoria destinada ao uso e consumo que, todavia, tem o início de seus efeitos postergados ano após ano.

Já no plano jurisprudencial tem-se a posição adotada pelos Desembargadores Genaro José Baroni Borges e Francisco José Moesch, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no sentido de assegurar à empresa exportadora o direito ao creditamento financeiro, como forma de efetivar a não-cumulatividade constitucional. No âmbito do Supremo Tribunal Federal há, atualmente, aguardando julgamento o Recurso Extraordinário nº 662.976 onde se reconheceu a repercussão geral da possibilidade de realização de créditos financeiros como forma de assegurar a não-cumulatividade tributária.

O julgamento da repercussão geral acima representaria um impacto direto na solução aqui apontada, já que permitiria o creditamento financeiro pelas entidades imunes

Assim, em sendo reconhecido o direito acima deverá o mesmo ser ampliado às entidades imunes que, conseqüentemente, também deverá ser reconhecido o direito das entidades em buscar o valor dos créditos perante o ente federativo correspondente. No caso do ICMS, assegurar-se-ia o direito da entidade imune em buscar perante o Estado a quantia financeira correspondente ao crédito existente, decorrente dos impostos que indiretamente atingiu o patrimônio da entidade.

Diante disto manter-se-ia assegurada a não-cumulatividade tributária – com o repasse do ônus financeiro do tributo – e, ao mesmo tempo, com a devolução dos valores pagos pelas entidades imunes, seria garantida a finalidade das imunidades tributárias, qual seja, evitar que o patrimônio das entidades seja violado pela carga tributária. Referida proposta decorre de uma interpretação sistemática e teleológica tanto das imunidades tributárias quanto da não-cumulatividade.

Como afirmado no início do presente trabalho, entende-se serem as imunidades tributárias princípios que buscam proteger interesses e valores fundamentais da sociedade, vedando a instituição de impostos que venham a atingir tanto direitos fundamentais quanto valores constitucionais.

Em sendo princípio cumpre, tanto as imunidades tributárias quanto a não cumulatividade, faz-se necessário realizar a ponderação dos mesmos, tendo em vista o conflito prático existente – como anteriormente demonstrado. Como amplamente aceito na doutrina a solução para o conflito de princípios passa obrigatoriamente pela ponderação dos mesmos, ou seja, através da atribuição de uma dimensão de peso a cada um deles.

De um lado tem-se o princípio da não-cumulatividade onde busca-se desonerar a cadeia de circulação econômica, vedando-se o efeito “cascata” que faria os produtos chegarem ao consumidor final com preços proibitivos. Ademais, através deste princípio assegura-se tanto a livre concorrência quanto a capacidade contributiva.

Por outro lado, há o princípio da imunidade tributária que evita a oneração do patrimônio das entidades imunes, assegurando que as mesmas possam livremente desempenhar suas funções, quais seja, garantir, concretizar e efetivar direitos fundamentais sociais, tais como saúde, educação e assistência, dentre outros.

Através da ponderação entre estes dois princípios atribui-se peso a cada um deles para somente então, determinar qual deverá prevalecer. Em nosso entendimento deve haver uma maior relevância, com atribuição de um peso mais significativo às imunidades tributárias, cujo papel assegura a concretização de diversos direitos fundamentais a toda a população. Ademais, o exercício de atividades detentoras de imunidade tributária decorre de uma função complementar de obrigações inerentes ao Estado, não sendo permitida a tributação das mesmas.

Desta forma, ao considerarmos tanto as imunidades tributárias quanto a não-cumulatividade como princípios entende-se haver uma prevalência da primeira quando da ponderação, mostrando-se necessário o reconhecimento da imunidade tributária dos contribuintes de fato, em desfavor da aplicação da não-cumulatividade.

Ocorre que, ainda que se considere as imunidades tributárias e a não-cumulatividade como regras, a conclusão obtida seria idêntica.

Primeiramente cumpre trazer a lição de Humberto Ávila sobre a possibilidade de ponderação no conflito de duas regras:

Com efeito, a ponderação não é método privativo de aplicação dos princípios. A ponderação ou balanceamento (...), enquanto sopesamento de razões e contrarrazões que culmina com a decisão de interpretação, também pode estar presente no caso de dispositivos

hipoteticamente formulados, cuja aplicação é preliminarmente havida como automática.

(...)

Em primeiro lugar, a atividade de ponderação ocorre na hipótese de regras que abstratamente convivem, mas concretamente podem entrar em conflito. Costuma-se afirmar que quando duas regras entram em conflito, de duas, uma: ou se declara a invalidade de uma das regras, ou se abre uma exceção a uma das regras de modo a contornar a incompatibilidade entre elas. (...). Já quando dois princípios entram em conflito deve-se atribuir uma dimensão de peso maior a um deles.

(...)

Isso porque em alguns casos as regras entram em conflito sem que percam sua validade, e a solução para o conflito depende da atribuição de peso maior a uma delas.

Não é absolutamente necessário declarar a nulidade de uma das regras, nem abrir uma exceção a uma delas. Não há a exigência de colocar uma regra dentro e outra fora do ordenamento jurídico. O que ocorre é um conflito concreto entre as regras, de tal sorte que o julgador deverá atribuir um peso maior a uma das duas, em razão da finalidade que cada uma delas visa a preservar (...)¹⁷⁴

No caso de considerar-se como regra as imunidades e a não-cumulatividade, não haveria como declarar inválida uma delas para que a outra se sobreponha. Neste caso ocorre o que Ávila afirma ser um conflito de regras sem que elas percam sua validade, trazendo como solução, assim como nos princípios, a atribuição de um peso maior e menor a cada uma delas.

A análise da finalidade que cada uma das regras busca assegurar mostra-se necessária como forma de verificar qual possui maior peso, a ponto de se sobrepor a outra.

No caso das imunidades, a *ratio legis* das mesmas é evitar que a atividade tributária dos entes políticos atinja o patrimônio das entidades imunes que, por sua vez, possuem como finalidade o fornecimento de serviços relacionados a direitos fundamentais. Assegura-se, com isso, que hospitais, igrejas, escolas, ... possam fornecer a todos os direitos fundamentais à saúde, educação, liberdade religiosa, ... de forma complementar à obrigação que é atribuída ao Estado.

Por outro lado, a não-cumulatividade como regra garante que não haja uma tributação em cascata, evitando uma oneração indevida da cadeia produtiva, o que resultaria na fixação de preços finais em descompasso com a realidade social.

¹⁷⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015 p. 74

Percebe-se que abstratamente estas duas regras coexistem harmonicamente e, concretamente, também o fazem, com exceção aos casos e que a entidade imune figure como contribuinte de fato, adquirente do produto final, situação em que a não-cumulatividade entrará em conflito com a imunidade da mesma, visto que ao passo que uma assegura o repasse do ônus econômico, a outra veda esta oneração.

Desta forma, à luz da doutrina de Humberto Ávila, faz-se necessária a ponderação destas duas regras, de um lado a imunidade de outro a não-cumulatividade que, a nosso ver possui a mesma conclusão caso fossem consideradas princípios. Atribui-se um peso maior às imunidades devido ao fato de viabilizarem e efetivarem o exercício de direitos fundamentais que seriam de responsabilidade do Estado e que, por sua incapacidade, delegou a particulares. Admitir um peso maior à não-cumulatividade permitiria afirmar que o Estado poderia delegar suas obrigações a particulares e, ainda assim, realizar uma arrecadação tributária sobre os mesmos. Com isso, e na situação específica onde a entidade imune figure como contribuinte de fato, entende-se como prioritário assegurar a garantia de direitos fundamentais.

Saliente-se, aqui que as ponderações acima são realizadas como forma de solucionar a questão utilizando-se o ordenamento jurídico brasileiro, sem a necessidade de inovação legislativa e constitucional. Ressalva-se, todavia, a proposta de solução trazida anteriormente com a utilização de créditos financeiros, o que permitiria a coexistência da não-cumulatividade com as imunidades tributárias.

CONCLUSÃO

As imunidades tributárias encontram-se previstas no ordenamento jurídica já na carta de 1834, permanecendo com suas finalidades até os dias atuais, sob a égide da Constituição Federal de 1988. O artigo 150, VI da carta constitucional prevê as mais diversas formas de imunidade, cada qual com o intuito de promover e proteger distintos direitos fundamentais.

Diferentemente de outros institutos como a não-incidência e a possibilidade de aplicação de alíquota zero, o constituinte entendeu por inserir o rol das imunidades no texto da norma fundamental, atribuindo uma maior relevância jurídica e rigidez, visto que impede sua alteração pela legislação infraconstitucional.

Buscou-se, no presente trabalho, compreender o conceito de imunidade tributária a partir da própria competência tributária outorgada aos entes políticos a partir do próprio poder tributário. Em bora haja certo consenso sobre a finalidade das imunidades no sentido de buscarem as mesmas a proteção de determinados direitos e valores constitucionais, divergência existe nas mais diversas questões atinentes.

A sociedade nunca se mostrou estática, evoluindo ano após ano, com o surgimento de inúmeros novos direitos necessários a regular novas relações jurídicas e, com relação às imunidades não poderia ser diferente. Com isso, admite-se a possibilidade de criação de novas hipóteses de limitação ao poder de tributar dos entes políticos, visando assegurar cada vez mais os antigos e novos direitos fundamentais. Todavia o contrário não se admite. A inserção de novas imunidades assegura um aumento do mínimo de garantias do cidadão, aumentando a segurança jurídica e, considerando que as imunidades buscam a proteção de direitos fundamental, aceitar a possibilidade de redução do rol do artigo 150, VI da Constituição incorreria em violação à proibição de retrocesso, à segurança jurídica e à dignidade da pessoa humana.

A impossibilidade de afastarmos determinadas imunidades ensejou o debate sobre o reconhecimento deste instituto como princípio ou como regra, existindo consistente apoio doutrinário para ambas as possibilidades. Os primeiros, como afirmado, consistem em normas imediatamente finalísticas com intrínseca relação com os valores que devem ser implementados pelo ente público. Ademais, reconhece-se a efetiva capacidade de os princípios acarretarem consequências jurídicas. As regras, por outro lado, consistem em normas imediatamente descritivas, sujeitas ao

critério de validades, ou seja, determinação de qual regra considerar-se-á válida e quais deverão ser suplantadas.

Diante desta definição e distinção possibilitou-se analisar o instituto das imunidades tributárias para determinar se a mesma consiste em princípio ou regra. Em que pese a consistente corrente doutrinária existente no sentido de reconhecer as imunidades como regras, adota-se a posição de que se tratam as mesmas de princípio. As limitações ao poder de tributar possuem como finalidade a proteção do patrimônio de entidades imunes e, conseqüentemente a promoção dos direitos fundamentais correspondentes, aproximando-se dos fins e valores constitucionais, característica de princípios. Assim, estar-se-ia diante de um princípio constitucional que tem como objetivo a vedação de instituir impostos sobre determinados fatos, bens e pessoas visando, com isso, proteger valores e direitos fundamentais.

Referida vedação à imposição tributária impede que determinadas pessoas ou situações sejam alvo de tributação, justamente para que se evite a turbação de direitos fundamentais associados às entidades imunes, tais como saúde, educação, assistência, liberdade religiosa, ... direitos estes de tal relevância que o constituinte optou por deixá-los de fora da atividade arrecadatória do estado.

Em que pese haver este sentido de proteção de direitos fundamentais a imunidade possui também forte característica de promover os referidos direitos. Isto porque as entidades imunes prestam serviços que são, de acordo com o texto constitucional, de obrigação do Estado que, todavia, por sua impossibilidade de assegurá-los, autoriza a iniciativa privada o exercício destas atividades de maneira complementar. O fato de haver uma prestação de serviço de maneira complementar à obrigação estatal também impede a tributação, já que incorreria em manifesta inconstitucionalidade a delegação dos deveres do estado ao ente privado e, este, ao realizar o dever delegado pudesse ter seu patrimônio atingido pela atividade tributária.

A intrínseca relação existente entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais constantes do texto constitucional torna necessária e obrigatória a interpretação sistemática e teleológica da norma. Teleológica no sentido de considerar tais limitações em instrumentos para a realização de determinado fim, qual seja, a proteção das entidades imunes, garantindo direitos fundamentais, sendo imprescindível ultrapassar-se da mera lógica formal. Por outro lado, o fato das imunidades abrangerem inúmeros direitos fundamentais e, conseqüentemente, diversas entidades e relações jurídicas, impende realizar-se também a interpretação

da norma pela forma sistemática, considerando a totalidade do ordenamento jurídico, valores, princípios, normas constitucionais e infraconstitucionais para, conjuntamente com o critério teleológico, assegurar a correta interpretação jurídica das imunidades.

Com a fixação destes critérios foi possível trazer e refletir sobre problemática histórica e atual envolvendo as imunidades, qual seja, a sua aplicação sobre os contribuintes de fato quanto atingidos pelos tributos indiretos.

Referida questão decorre da adoção, pela Constituição Federal de 1988, da não-cumulatividade nos tributos indiretos. Segundo este instituto é assegurado ao vendedor (contribuinte de direito) de produto ou mercadoria o repasse do ônus econômico dos tributos indiretos ao adquirente (contribuinte de fato), arcando este com a carga tributária.

Em que pese a grande divergência doutrinária sobre no que consiste a não-cumulatividade, se regra, princípio ou até mesmo um instituto híbrido, entende-se haver maior consistência nesta última possibilidade. Isto porque a mesma parte de valores para, então determinar uma conduta, permitindo atingir as finalidades determinadas pelo constituinte. Desta forma, a Constituição Federal traz a não-cumulatividade como princípio quando enuncia o texto de forma genérica e, como técnica quando determina a forma como se dará a concretização do princípio.

Inerente à não-cumulatividade encontra-se o debate sobre a repercussão econômica dos mesmos. Como referido, todos os tributos, sejam eles diretos ou indiretos influenciam na composição do preço do produto ou mercadoria, porém, aos indiretos é juridicamente autorizado que repercutam ao longo de toda a cadeia produtiva, resultando no repasse ao consumidor final. Desta forma, em havendo autorização jurídica para tanto, cabe ao direito a interpretação desta transferência econômica, vetando-a ou autorizando-a.

Como afirmado, não há inconstitucionalidade na não-cumulatividade propriamente dita, pelo contrário, consiste em uma garantia do contribuinte e do próprio estado de direito, todavia, não é possível generalizar a figura do adquirente de produtos ou mercadorias. A figura do contribuinte de fato que, ao adquirir produto ou mercadoria terá para si repassado o ônus econômico do tributo, poderá ser tanto uma pessoa física ou jurídica – situação em que não há ilegalidade ou inconstitucionalidade na repercussão econômica. Todavia, ao assumirmos que entidades imunes poderão, e como de fato são, contribuintes de fato na aquisição de produtos e mercadorias,

merece cautela a autorização constitucional do repasse do ônus econômico, a fim de conciliar a não-cumulatividade com a finalidade das imunidades tributárias.

A entidades detentoras de imunidade efetivamente possuem capacidade econômica, porém não necessariamente terão capacidade contributiva e, a partir disto é que o constituinte entendeu por manter inviolável o patrimônio dos entes imunes, reconhecendo a existência de capacidade econômica, porém vetando que a tributação pudesse incidir sobre a mesma.

Ademais, inexistente nestas entidades a capacidade contributiva, ou seja, a capacidade de suportar os encargos tributários – inclusive os indiretos – uma vez que se exige da entidade que reverta sua capacidade econômica em proveito próprio e na melhoria dos serviços prestados, não sendo possível exigir que a mesma reserve parte de suas finanças para cobrir despesas com tributos. Deve-se salientar que as entidades que aqui se trata somente não possuem capacidade contributiva em decorrência das atividades que exercem, conjuntamente com o fato do constituinte ter vetado expressamente a imposição de impostos sobre as mesmas.

Assim, inexistindo capacidade contributiva por expressa determinação constitucional não há como se exigir o recolhimento de impostos pelas mesmas, sejam eles diretos ou indiretos. No caso destes últimos, como visto, o ônus econômico do tributo é repassado à entidade imune enquanto contribuinte de fato e, desta forma, também deverá ser observada a capacidade contributiva – ou a ausência dela – bem como a existência de imunidade tributária.

Esta distinção entre contribuinte de fato e o entendimento majoritário de que as imunidades tributárias somente alcançam os contribuintes de direito merece uma reanálise sob o ponto de vista de uma interpretação sistemática teleológica. Como visto, estas duas formas de interpretação são as mais adequadas à análise das normas constitucionais, especialmente as de imunidades tributárias, uma vez que asseguram efetividade a princípios, valores e direitos fundamentais.

No caso destas limitações ao poder de tributar o *telos* é a proteção das entidades imunes em face da arrecadação tributária, permitindo que as mesmas exerçam suas funções sem intervenção estatal e possibilitando um reinvestimento da eventual carga tributária em suas atividades. Desta forma, a permissão de que através de tributos indiretos se atinja o patrimônio destas entidades não se mostra de acordo com uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal. Ademais, com isso, estar-se-ia restringindo uma proteção constitucional trazida pelo próprio

constituente e que poderia ser realizada por uma simples mudança pelo legislador ordinário ao reconhecer outros tributos como indiretos.

Não obstante o reconhecimento da imunidade tributária dos contribuintes de fato, nos tributos indiretos, mostra-se necessário apresentar proposta de solução diante do conflito gerado entre a não-cumulatividade e as imunidades tributárias. Isto porque ao reconhecer a imunidade do contribuinte de fato, viola-se a não-cumulatividade e, garantindo-se esta, viola-se aquela.

Diante da problemática acima e, assumindo que tanto as imunidades tributárias quanto a não-cumulatividade constituem-se em princípios, cabe aqui a realização de uma ponderação entre os dois institutos. Por um lado, tem-se a não-cumulatividade com a finalidade de desonerar a cadeia econômica, vedando-se o efeito cascata que invariavelmente incorreria na geração de preços proibitivos ao consumidor, assegurando-se tanto a livre concorrência quanto a capacidade contributiva.

Em contrapartida há a imunidade tributária, buscando evitar a oneração das entidades imunes e assegurando que as mesmas possam livremente desempenhar suas funções, ou seja, garantir e efetivar direitos fundamentais como saúde, educação e assistência, dentre outros.

Com a ponderação entre estes dois princípios, atribui-se um peso maior à imunidade tributária, cuja finalidade assegura diversos direitos fundamentais a toda população. Desta forma, ao considerarmos tanto a não-cumulatividade quanto as imunidades tributárias entende-se que há uma prevalência desta última, fazendo-se necessário o reconhecimento das imunidades dos contribuintes de fato, em desfavor da não-cumulatividade.

O ordenamento jurídico brasileiro – atualmente – não possui solução posta para o repasse do ônus econômico já que, em sendo o contribuinte de fato imune, não poderia se fazer valer a não-cumulatividade.

Proposta trazida, e aqui reafirmada, é no sentido de possibilitar ao ente imune – quando contribuinte de fato – apropriar-se de créditos financeiros referente ao valor dos tributos indiretos incidentes na aquisição de mercadorias ou produtos. O julgamento do RE 662.976 neste sentido permitiria, através de uma interpretação extensiva, a referida proposta, já que permitiria que ao mesmo tempo fosse cumprida a não-cumulatividade e a proteção do patrimônio das entidades imunes (imunidade tributária).

Não se afasta a possibilidade de a proposta acima gerar infinidades de créditos em nome das entidades imunes que, devido a própria imunidade, jamais poderiam ser compensados com eventuais débitos de tributos indiretos. Com isso trouxe-se a possibilidade de alteração legislativa no sentido de permitir que as entidades imunes busquem junto ao ente político instituidor do tributo indireto, o valor correspondente ao crédito financeiro gerado.

Conclui-se, assim, que a outorga de imunidade tributária aos contribuintes de fato ocasionaria, sem dúvidas, reflexos na atividade arrecadatória dos entes estaduais, porém, através de todas as considerações feitas no presente trabalho – as quais não se pretendeu esgotar - prioriza-se a proteção e promoção de direitos fundamentais. Com isso, entende-se por impedir a transferência do ônus econômico dos tributos indiretos aos contribuintes de fato, alinhando-se à interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013.
- AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Interpretação. AJURIS, v. 16, n. 45, pp. 7-2-, mar. 1989.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 5 eds., São Paulo: Saraiva, 2012
- AYALA, José Luís Perez de. Curso de derecho tributário. Madrid: Ed. De Derecho Reunidas, 1976
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960
- BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 3ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.
- BASTOS, Ribeiro; BRITTO, Carlos Ayres. Interpretação e aplicação das normas constitucionais. São Paulo: Saraiva, 1982.
- BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BORGES, Souto Maior. Isenções Tributárias. 2.ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15.jan.2018
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15.jan.2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 45.977, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 27.set.1966.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 38.509, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 14.ago.2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 662.976, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 03.dez.2012

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 606.107, Relator Ministra Rosa Weber, julgado em 25.mai.2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 608.872, Relator Ministra Dias Toffoli, julgado em 23.fev.2017

CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. (Org.) Constituição, sistemas sociais e hermenêutica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005

CALIENDO, Paulo. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. Revista de Direito Tributário n. 95, p. 144. São Paulo: Malheiros, 2006.

CALIENDO, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. Revista Interesse Público Ano VI, 2005, nº 29

CAMPOS, Dejalma; Campos, Marcelo. A imunidade e as Garantias constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; (Coords.) Comentários à Constituição do Brasil, São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013

CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das fundações de direito privado sem fins lucrativos. Brasília: Rossetto, 2006

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2005 p. 98-99

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência, São Paulo: Saraiva, 1998

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA Europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N., et al. Temas de direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1988.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 1.ed. Financeira, 1964

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as exportações. Revista Dialética de Direito Tributário, 154, p. 104, São Paulo, jul. 2008.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. A não-cumulatividade das contribuições. Revista de Estudos Tributários, v. 7, n. 41. Porto Alegre: Síntese, jan.-fev., 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Repetição do indébito tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Repetição do indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. In MACHADO, Hugo de Brito. Tributação Indireta no Direito Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). Imunidade tributária do livro eletrônico. 2.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MÁSERA, Marcos. A imunidade tributária das instituições comunitárias de educação superior em relação ao ICMS e a efetividade do direito fundamental à educação. Tese (Doutorado em direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do sul. Porto Alegre, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELLO, Marco Aurélio. *Interpretação Constitucional e Controvérsias Tributárias*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu, nº 1, p. 15, Primeiro Semestre de 2014

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2.ed., 1 vol, Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imunidade Tributária e seus novos aspetos. Imunidades tributárias*. Pesquisa Tributária, Nova Série, n. 4, São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. "A imunidade tributária e seus novos aspectos". Revista Dialética de Direito Tributário 34/19-40. São Paulo, Dialética, julho de 1998.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2012

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio dela capacita contributiva*. Padova, Cedam, 1973

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PAULA JÚNIOR, Aldo de (Coordenador). *Interpretação em Matéria Tributária VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Direito Tributário e os conceitos de direito privado*, São Paulo: Noeses, 2010

PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015

PESTANA, Márcio. *O princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Tributos Indiretos*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta*. In MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013

SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos – Uma interpretação conforme o Estado Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013

SAMPAIO JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12.ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. Revista Brasileira de Direito Público, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/31256>>. Acesso em: 15 jan 2018

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Imunidade Tributária. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compendio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 7. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000

TORRES, Ricardo Lobo Torres. Disciplina legal tributária do Terceiro Setor. In: Martins, Ives Gandra (Org.). Disciplina legal Tributária do Terceiro Setor. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008

VILAS-BÔAS, Renata Malta. Hermenêutica Jurídica: uma questão intrigante. Consilium, Revista Eletrônica de Direito, n.4, v.1 maio/ago. Brasília, 2010.



Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br