

O ICM EM FACE DA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (*)

Procurador do Estado

01. As instituições de assistência social, do mesmo modo que os partidos políticos e as instituições educacionais, gozam, **observados os requisitos da lei**, de imunidade tributária, relativamente ao seu patrimônio, renda e serviços (Const. Federal, art. 19, III, "c").

02. Outro tipo de imunidade, chamado de imunidade recíproca, está estabelecido em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo vedado a qualquer dessas pessoas políticas instituir impostos gravando o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros (Const. Federal, art. 19, III, "a"), daí a denominação de imunidade recíproca, adotada pela Doutrina.

03. Os templos de qualquer culto também gozam de imunidade objetiva (Const. Federal, art. 19, III, "b").

04. É relevante observar que a imunidade outorgada às instituições de assistência social não é incondicionada, diversamente da imunidade recíproca e da imunidade dos templos de qualquer culto. Consoante estabelece o dispositivo constitucional (art. 19, III, "c"), a imunidade tributária das instituições de assistência social está **circunstanciada** à observância de requisitos legais.

Ademais, essa imunidade está **restrita** à instituição de imposto gravante da renda, do patrimônio e/ou dos

serviços dessas entidades, segundo a expressa disposição constitucional.

05. Compreende-se que a observância de requisitos legais, exigida pelo constituinte, funciona como condição da fruição da imunidade, pelas instituições de assistência social. A norma constitucional outorgante da imunidade às instituições assistenciais é de eficácia não plena, para usar a linguagem do Professor JOSÉ AFONSO DA SILVA (1), uma vez que a eficácia dessa mesma norma está **contida** pela imposição da observância de requisitos legais; essa imposição sustém a eficácia da norma e atua como se fosse um dique, estancando essa eficácia.

06. Assim, o dispositivo constitucional em cogitação terá de completar-se, ao nível material, com dispositivos da legislação comum, com eles se integrando e constituindo o quadro hipotético normativo condicionador do acesso da instituição assistencial à imunidade aventada na Constituição.

07. Na dicção do sempre lembrado mestre ALIOMAR BALEEIRO, "a imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos. Será inconstitucional a lei que, transgredindo a imunidade, tributar pessoa, coisa ou fato preservado por uma disposição do Estatuto Político." (2)

(*) O autor é também Professor de Direito Econômico, no Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará.

(1) Da Aplicabilidade das Normas Constitucionais, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

(2) Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 3ª edição, 1971, pág. 518.

E acrescenta o saudoso Ministro:

“A imunidade veda que a lei determine, em certo caso, o nascimento da obrigação tributária.”
(3)

08. Assim, como ensinado por BALEEIRO, a imunidade corta a possibilidade de nascimento da obrigação de natureza tributária, preservando certa pessoa, coisa ou fato de ser percutido pela potestade impositiva do Estado. A observação é significativa, pois serve para orientar a distinção entre a imunidade e outras figuras, como a não incidência e a isenção, também estudadas no âmbito do Direito Tributário.

09. Outro mestre de indiscutível nomeada, o igualmente inesquecível FÁBIO FANUCCHI, diz que “na imunidade não há fato gerador e nem sempre porque a lei não descreva o acontecimento como tal, mas porque, isto sim, a Constituição não permite que se encontrem no acontecimento características de fato gerador de obrigação principal.” (4)

E comenta:

“Diz-se, até, que a imunidade representa um caso constitucional de não incidência.” (5)

10. Como já assinalado, a imunidade aplicável às instituições de assistência social é restrita e dependente da satisfação de requisitos legais (item 04). Cabe indagar quais são esses requisitos legais que devem ser atendidos, para que a imunidade possa praticamente operar os seus efeitos.

11. O dispositivo constitucional considerado é de ser integrado aos arts. 9.º, IV, “c” e 14, I, II e III e §§ 1.º e 2.º do Código Tributário Nacional (CTN) que é, como se sabe, uma Lei Complementar da Constituição.

O art. 9.º, IV, “c” do CTN, refletindo a linguagem constitucional an-

terior, veda às pessoas políticas “cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos e das instituições de educação ou de assistência social”, assinalando que essa vedação está subordinada à observância dos requisitos fixados na seção II do capítulo II do CTN (arts. 12 a 15); o disposto nessa seção II pertine, exatamente, às exigências impostas às entidades antes referidas e que são:

- I — não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado;
- II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos, na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão (art. 14 I a III do CTN).

O § 1.º do art. 14 do CTN, por seu turno, estabelece a possibilidade de a autoridade competente suspender o benefício, se a entidade favorecida descumprir ou deixar de satisfazer esses requisitos. O § 2.º do mesmo artigo limita a fruição do benefício, com caráter de exclusividade, aos serviços relacionados com os objetivos institucionais dessas entidades, consoante definição dos respectivos estatutos e atos constitutivos.

Dest’arte, verifica-se que a imunidade conferida às instituições assistenciais é legalmente limitada, incomportando compreendê-la como algo absoluto ou automático. A imunidade recíproca sim é absoluta e automática, podendo ser extensiva às autarquias, na forma do § 1.º do art. 19 da Constituição Federal.

(3) Idem, *ibidem*.

(4) Curso de Direito Tributário Brasileiro, Resenha Tributária/IBET, São Paulo, 4a. edição 1978, pág. 380.

(5) Idem, *ibidem*.

Mas, além dessa limitação institucional, é de ser lembrada a limitação jurídico-tributária, consoante a qual a imunidade se limita à instituição de imposto onerante do patrimônio, da renda e/ou dos serviços. Significa isso que **outros impostos podem ser instituídos** e que os tributos que não incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços **podem ser normalmente exigidos**. A imunidade restringe-se aos impostos gravosos sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades assistenciais, mas não se expande a terceiras pessoas que contratem com essas entidades e nem contemp'a situações, fatos ou acontecimentos estranhos ou externos aos seus parâmetros, legalmente definidos.

A regra geral é a da imposição tributária, de sorte que somente em presença de lei expressa, limitadamente interpretada e aplicada, pode-se identificar figuras como a imunidade, a não incidência ou a isenção.

12. Com a edição do estatuto legal básico do ICM — o Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68 —, as sociedades civis de fins não econômicos foram contempladas com a situação — ou condição jurídica —, de **contribuinte** (art. 6.º, § 1.º, II). Essa condição se evidencia:

- a) quando a sociedade explora estabelecimentos industriais ou
- b) pratica, com habitualidade, a venda de mercadorias para esse fim adquiridas.

A orientação do precitado Decreto-Lei é no sentido de fazer a imposição tributária do ICM sobre o **fato objetivo** da mercância, embora exercida por pessoa não inscrita no Registro de Comércio; leva-se em consideração, aqui, a figura do “comerciante de fato”, isto é, aquela pessoa que, sem registro comercial, exerce a atividade típica do comércio (6).

Inteiramente pertinente a observação de HUGO MACHADO, quando diz:

“Para que o comerciante seja contribuinte do ICM não se faz necessário esteja este regularmente registrado como tal. Em se tratando de sociedades comerciais, o ato constitutivo destas, arquivado na competente repartição do Registro do Comércio, é o documento para a caracterização de sua atividade. Mas, se a sociedade tem existência apenas de fato, ou se se trata de sociedade irregular, tais circunstâncias não impedem sejam essas entidades contribuintes do imposto, desde que pratiquem, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.” (7)

Ao Direito Comercial, diz ainda HUGO MACHADO, não repugna a existência do “comerciante de fato” e, pelo contrário, comerciantes acatadíssimos, como os mestres WALDEMAR FERREIRA (8) e CARVALHO DE MENDONÇA (9) admitem a existência dessa figura (10).

De qualquer sorte, na seqüência do Decreto-Lei 406/68, os Estados definiram as sociedades civis de fins não econômicos como contribuintes do ICM, desde que, na prática, se comportassem como exercentes da atividade comercial.

O Estado do Ceará editou a Lei 9.422, em 10.11.70, que repete — no seu art. 31, § 1.º, II —, o disposto no DL 406/68 (art. 6.º, § 1.º, II); essa Lei está hoje consolidada no Decreto n.º 10.644, de 28.12.73 e o dispositivo em apreço repetido no art. 18, § 2.º, II do édito governamental cearense.

13. Por conseguinte, as sociedades civis de finalidade não econômica são **contribuintes do ICM**, em razão da atividade comercial que possam exer-

(6) Sobre o conceito de comerciante, ver o Curso de Direito Comercial, do Professor FRAN MARTINS, Forense, São Paulo, 1976, págs. 116 e 122.

(7) Imposto de Circulação de Mercadorias, Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, 1a. edição, pág. 124.

(8) Tratado de Direito Comercial, vol. 2 pág. 25.

(9) Tratado de Direito Comercial Brasileiro, vol. II, pág. 25.

(10) MACHADO, Hugo, op. cit., ibidem.

cer. O que vinha ocorrendo era que essas sociedades, escondidas sob o manto de "instituições assistenciais", exerciam intensa atividade mercantil e astuciosamente, escapavam à tributação do ICM. Nessa circunstância, como percutientemente observa HUGO MACHADO (11), "cabe ao Fisco verificar a prática do comércio de mercadorias para, então, exigir o imposto."

É ainda o mesmo HUGO MACHADO quem, em outra obra, ensina:

"Considerar-se contribuintes do ICM as sociedades civis, inclusive as cooperativas, é questão de ordem prática. Busca-se alcançar o comerciante que, para fugir ao imposto, assume forma outra diversa daquela que é própria para empresa comercial. O Decreto-Lei n.º 406, art. 6.º, itens I e II, evitou a disputa sobre a natureza jurídica da espécie societária. Desde que exista a prática habitual de operações relativas à circulação de mercadorias, aquele que pratica tais operações é considerado contribuinte, sendo irrelevante o intuito de lucro." (12)

14. Assim, a ex-agência do ICM das instituições assistenciais, como visto, pode fundar-se no **desvio** institucional apontado. Contudo, mesmo na presença de tal desvio, cabe referir um outro argumento, de indole nitidamente jurídico-constitucional: a imunidade cogitada no art. 19, III, "c" da Carta Magna pertine a imposto que grave o patrimônio, a renda ou serviços das entidades ali contempladas. O ICM não poderia, de forma alguma, ser incluído na abrangência do instituto, tal como constitucionalmente definido, uma vez que esse tributo (ICM) não incide sobre o patrimônio, nem sobre a renda, nem sobre serviços. Com efeito, o ônus econômico do ICM é suportado **pelo consumidor**, de sorte que não há onerosidade para a entidade assistencial. Exatamente nesse sentido manifestou-se o I Tribunal de Alcáça Cível de S. Paulo, em acór-

dão unânime da sua 2a. Câmara, Relator KAZUO WATANABE, nesses termos:

"Não pode ser considerada como instituição de assistência social, para fins de imunidade tributária, a sociedade beneficente de empregados, cujos estatutos sociais determinem a dependência da execução de seus serviços ao pagamento de contribuições mensais realizado pelos empregados. A cobrança de tais contribuições retira da entidade o caráter de assistência social, tornando-a mais de auxílio mútuo, de caráter privado. Ainda que assim não fosse, a Constituição não tornou imunes as entidades assistenciais a todo e qualquer tributo, e sim apenas aos que digam respeito ao patrimônio, renda e serviços diretamente relacionados com os objetivos institucionais. O ICM não grava o patrimônio, nem as rendas e nem os serviços da entidade assistencial, visto recair sobre a comercialização de bens de consumo, sendo, na verdade, pago pelo consumidor." (Agr. 172.520 — Capital, em 01.03.74, ADCOAS/75, n.º 32.663, pág. 112).

15. Em sentença proferida nos autos da ação de Mandado de Segurança n.º 099/80, em 06.06.80, o eminente Doutor RAIMUNDO BASTOS DE OLIVEIRA, da 2a. Vara da Fazenda Pública Estadual, decidiu que não se estende ao ICM a imunidade das entidades assistenciais, acrescentando:

"Não se argumente, em contrário, com a imunidade prevista no art. 19, n.º III, c da Constituição Federal. É que essa imunidade, além de condicionada aos requisitos da lei, não é absoluta. Constituída em favor de determinadas pessoas jurídicas, não alcança os terceiros que com elas tratam."

E, n'outra parte da sua erudita sentença, afirma o ilustrado Magistrado:

(11) ICM, op. cit., pág. 125

(12) Curso de Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1979 1a. edição, pág. 259.

“Ora, o ICM não recai sobre a entidade assistencial; não grava o seu patrimônio, renda ou serviços. Incide, isto sim, sobre a comercialização de bens de consumo e é, na verdade, pago pelo consumidor. Daí o STF considerá-lo devido pelas Instituições de educação e de assistência social quando como ocorre na hipótese **sub judice**, vendam mercadorias que, para esse fim, adquiram ou produzam.” (13)

16. O eminente Ministro CUNHA PEIXOTO, justificando voto expendido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 81.740 - Santa Catarina (14), assim, se manifestou:

“4. As imunidades são constituidas a favor das pessoas de Direito Público e não dos terceiros que com elas tratam. Ora, o imposto de circulação de mercadorias, não recai sobre a entidade assistencial, mas sobre a pessoa privada que adquire a mercadoria. E 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. A imunidade relativa às rendas e serviços dos partidos políticos e entidades de assistência social se restringe ao seu patrimônio próprio, bem como aos serviços explorados em seu exclusivo benefício, e não aqueles que vão favorecer a terceiros.”

17. Em outra oportunidade, o Supremo Tribunal Federal expendeu ponto de vista idêntico, exposto em voto do eminente Ministro OSWALDO TRIGUEIRO (15), assim:

“Parece-me certo 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 ver-

dade, pago pelo consumidor. Se as próprias agências governamentais sem exceção, estão sujeitas ao pagamento do ICM, não vejo como possa o SESI liberar-se desta imposição, qualquer que seja a conceituação jurídica dessa entidade.”

Trata-se, de resto, de pessoa jurídica que não mantém atividade de fins lucrativos. Se ele, como é de presumir, nada lucra com as operações de compra e venda que realiza, através de seus postos de abastecimento, não haverá gravame tributário a reparar. Se obtém lucro, não tem como eximir-se de uma obrigação tributária a que o DL 406 deu alcance universal.”

CONCLUSÕES

I — A imunidade das instituições de assistência social (Cons. Federal, art. 19, III, “c”) é circunstanciada pela obrigatoriedade de essas instituições satisfazerem as exigências do art. 14, I, II e III, do CTN, por imposição do art. 9.º, IV, “c” do mesmo Código.

II — A imunidade das instituições de assistência social é **restrita** à instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades.

III — O DL 406/68 (art. 6.º, § 1.º, II) contemplou as instituições assistenciais com a condição jurídica de contribuintes do ICM. A imposição do ICM não está abrangida — nem pode estar — na imunidade das instituições de assistência social, porque essa imunidade restringe-se à instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços, o que não pertine à natureza do ICM — suportado pelo consumidor.

IV — A exigência de tributo pode fazer-se a **comerciante de fato**. O Direito Comercial reconhece a existência do **comerciante de fato**.

(13) A sentença do Dr. RAIMUNDO BASTOS DE OLIVEIRA está pendente de apreciação pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Ceará, em virtude da apelação interposta pela Sociedade de Assistência N. Sra. de Fátima.

(14) RTJ, nº 76, pág. 304.

(15) RTJ, no. 65, pg. 575.