

## DESONERAÇÕES RELATIVAS AO ICMS E O ENTENDIMENTO DO STF

DALMIRO CAMANDUCAIA  
Professor de Direito Tributário  
Advogado

### 1. Introdução

Assunto *polêmico* é o relativo ao alcance da imunidade recíproca, ou seja, com ela, são alcançados também os chamados impostos indiretos (imposto sobre produtos industrializados – IPI – e imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS)?

Quando o particular compra uma geladeira, no preço da geladeira está incluído o custo do ICMS que já foi recolhido pelo vendedor. Vale dizer, não fosse o ICMS, o custo da geladeira seria menor para o comprador. Nesses impostos indiretos, o contribuinte de fato é o adquirente da mercadoria ou do produto; é ele quem, embora não pague diretamente o imposto, suporta o ônus financeiro da tributação.

Nesses casos, a relação jurídico-tributária é formada entre o vendedor (que não é imune) e um ente tributante qualquer. O comprador, ainda que seja imune, não faz parte da relação e, portanto, sua condição pessoal não traz nenhuma consequência para tal relação jurídica.

Para Paulo de Barros Carvalho (2007, p.200), na hipótese de o comprador ser pessoa imune, o vendedor (não imune) deve recolher o tributo devido sob pena de “[...] beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo ao espírito da providência constitucional.”

A tese *supra* sustenta que, em se tratando de IPI e de ICMS, sendo o ente público contribuinte de fato (comprador), haverá a incidência do tributo, tendo em vista que o contribuinte é o vendedor (não imune). Lado outro, sendo o ente público contribuinte de direito (vendedor), não haverá a incidência tributária em virtude da imunidade. *Esse é o entendimento que predomina no STF*, sintetizado na seguinte ementa:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150,

VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2008).

Ao contrário, Aliomar Baleeiro (1999) entendia ser de nenhuma importância a condição de contribuinte de direito ou de fato, sendo mister verificar, para fins dos efeitos da imunidade, quem efetivamente suportaria o ônus da tributação. Na hipótese de ser o ente público, a operação deve ocorrer sem a respectiva tributação.

Voltando ao exemplo da geladeira, sendo o adquirente o ente público, a venda deveria ocorrer sob o abrigo da imunidade de modo que o preço final seja menor para o poder público.

A tese defendida por Baleeiro não prevaleceu e o STF editou a Súmula nº 591, cabendo lembrar que os precedentes são julgados da *década de 70*: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”

Embora haja súmula em sentido contrário, atualmente, pode-se citar a existência de um julgado (ao menos um) entendendo que a imunidade também se aplica nos casos de impostos indiretos (ICMS e IPI):

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. CONTRIBUINTE DE FATO. AUTARQUIA FEDERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A. EXISTÊNCIA. Comprovado que é a autarquia federal quem arca com o ônus do ICMS, vez que os valores devidos são incluídos nas faturas mensais, tem ela direito de repetir o que indevidamente pagou, pois goza do benefício da imunidade tributária recíproca constante do texto constitucional. (TRF4, 2 T, AC 97.04.23659-0/SC, rel. Juiz Fernando Quadros da Silva. DJ. 11/05/2000).

Em resumo, a Súmula nº 591 do STF continua válida, embora o entendimento de Baleeiro ainda mereça respeito da doutrina e ressalte-se que, na prática, os entes públicos não podem adquirir bens ao abrigo de imunidade relativa ao ICMS e IPI.

## 2. A lei paranaense

Vige no Estado do Paraná a Lei estadual nº 14.586, que criou uma hipótese de isenção relativa ao ICMS nos seguintes termos:

Art. 1º Fica proibida a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja

comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa.

Entendendo ser tal lei nociva aos cofres públicos do Estado, Roberto Requião, então do Governador do Estado do Paraná, ajuizou uma ação direta de inconstitucionalidade tendo por objeto a lei em comento.

Na petição inicial alinhou argumentos que podem ser assim sintetizados:

- As entidades beneficiadas pela isenção não integram a relação jurídico-tributária que resulta na cobrança de ICMS, pois tal relação vincula o Estado e contribuinte prestador dos serviços “públicos estaduais”.
- Há afronta ao artigo 155, § 2º, inciso XII, letra “g”, que exige a existência de Convênio (CONFAZ<sup>1</sup>) para a concessão de isenção do ICMS.
- Há afronta à Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal) já que, a seu ver, tal isenção importa renúncia fiscal.

Dos argumentos deduzidos pelo Governador, somente um representa afronta direta à Constituição, qual seja, o que diz da inexistência de Convênio do CONFAZ.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade foi autuada sob o nº 3.421 e distribuída à relatoria do min. Marco Aurélio.

### 3. Do julgamento da ADI nº 3.421

Do relatório da lavra do ministro relator colhe-se a síntese da manifestação do Advogado-Geral da União, segundo o qual é impróprio “[...] se afastar a imunidade tributária dos templos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, nada obstante figurarem no final da cadeia mercantil [...]”.<sup>2</sup>

Por seu turno, o Procurador-Geral da República disse da “[...] improcedência do pedido formulado, sob o argumento de as igrejas, sejam contribuintes de fato e de direito, ou só de fato, terem jus à regra de não incidência constitucionalmente qualificada, considerado o espírito constitucional da liberdade de culto”.<sup>3</sup>

Embora o tema levado ao STF diga respeito à isenção (que não se confunde com imunidade), é de se notar que tanto o Advogado-Geral da União quanto o Procurador-Geral da República parecem defender a aplicação das hipóteses de imunidade aos chamados *contribuintes de fato* (já que não integram a relação jurídico-tributária relativa ao ICMS).

---

<sup>1</sup> Conselho Nacional de Política Fazendária.

<sup>2</sup> Relatório nos autos da ADI nº 3.241/PR

<sup>3</sup> Relatório nos autos da ADI nº 3.241/PR

Em seu voto, o ministro Marco Aurélio, com base no texto do § 4º do art. 150 da Constituição, afirma que as normas de imunidade somente alcançam o contribuinte de direito.

Nota-se aqui a confirmação do entendimento do STF sobre a não extensão da imunidade aos contribuintes de fato.

O ministro relator centra seu voto no único argumento que pode representar afronta direta à Constituição e conclui que a exigência constitucional de convênio para a concessão de isenção de ICMS deriva da necessidade de evitar a chamada “guerra fiscal” através da qual os Estados, por oferecerem condições tributárias mais favoráveis, poderiam vir a atrair investimentos em detrimento de outros Estados.

O raciocínio é claro e lógico: na hipótese em análise, a guerra fiscal se mostra impossível, pois as igrejas e “[...] os templos de qualquer crença [...]” não se instalam em determinados territórios em virtude de vantagens tributárias que lhe sejam oferecidas pelos Estados.

São do ministro Marco Aurélio as seguintes palavras:

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuintes de fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.

Tendo por condutor o voto da lavra do ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal, em 05.05.2010, julgou improcedentes, à unanimidade, os pedidos formulados na ADI nº 3.421/PR.

#### **4. Síntese**

Do aqui exposto pode concluir-se que:

- O STF não mudou seu entendimento quanto à não extensão das imunidades aos contribuintes de fato, que são as pessoas imunes.

- Há manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República favorável à extensão das imunidades aos contribuintes de fato, situação essa que comprova a polêmica existente sobre a necessidade de continuar sua discussão doutrinária e jurisprudencial.

- O Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade da concessão de isenção do ICMS sem a necessidade de existência de Convênio do CONFAZ, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

## 5. Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 671412/SP. Relator: Min. Eros Grau. São Paulo, 1 de abril de 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.