

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.872 MINAS GERAIS

### VOTO

#### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais afastou a exigência do recolhimento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS) nas aquisições de insumos, medicamentos e serviços pela recorrida. Entendeu que estaria configurada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, haja vista tratar-se de atividades destinadas ao bem comum, como a assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes, cuja finalidade é assistencial e não lucrativa.

No recurso extraordinário interposto com base na alínea a do permissivo constitucional, o Estado de Minas Gerais articula ofensa aos arts. 5º, incisos XXXIV, XXXV, LIV e LV; 93, inciso IX; e 150, inciso VI, alínea c, § 4º, da Constituição Federal. Sustenta que a relevância das atividades prestadas pelas entidades de assistência social não teria o condão de conferir aos fornecedores particulares a não incidência do ICMS na venda de mercadorias e serviços.

A irresignação merece prosperar.

Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a **imunidade tributária subjetiva se aplica 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 discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido.**

Ademais, de maneira coerente, esta Corte vem se posicionando pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria (contribuinte de fato). Faço um apanhado da jurisprudência desta Corte que demonstram essas assertivas.

Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados trataram do tema, **vide** o RE nº 55.574/CE, Relator o Ministro **Pedro Chaves**, DJ de 20/8/64, e o RE nº 54.190/CE, Relator para o acórdão o Ministro **Evandro Lins**, DJ de 24/9/64, ambos do Tribunal Pleno. Retiro desse último julgado

a seguinte passagem:

“Realmente, o Constituinte de 1946, a meu ver, redigiu de forma muito hábil o dispositivo, mudando a orientação do constituinte anterior, para tornar claro que quando se tratasse de ato ou de instrumento em que figurasse entidade pública, estava isenta a exigência do imposto do selo. Trata-se de um ato ‘ad persona’ e, por isso, abrange tanto o outorgado como o outorgante. E esse foi o entendimento, assim da doutrina como da jurisprudência. Muito se discutiu a esse respeito. Sobreveio, entretanto, a emenda Constitucional nº 5; Entendo que teve em vista somente isto: tornar obrigatório o pagamento pelos contratantes com as entidades de direito público, do imposto do selo. Seja como for, o que há de ilógico, o que há de incompreensível nisto, o que haja de absurdo nisto, como ficou bem claro – porque o Poder Público vai pagar imposto que a parte, por sua vez, naturalmente acrescerá ao contrato – o que há de extravagante nisto – tudo ocorre por conta do legislador constituinte, que tem em vista obter com a exigência do imposto, maior renda fiscal. **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” (trecho do voto do Ministro **Ribeiro da Costa**, no RE nº 54.190/CE).

Tais julgados ensejaram a edição da Súmula nº 468 desta Corte.

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). Eis o seu teor:

“Após a E. C. nº 5 de 21.11.61, 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”.

**Sobressai dessa súmula ser desimportante, para o reconhecimento da imunidade, o exame da translação econômica do tributo envolvido.**

A jurisprudência desta Corte, no entanto, **nem sempre se mostrou uniforme** quanto a essa questão. Assim, por exemplo, em dezembro de 1969, no RE nº 68.538/SP, Relator para o acórdão o Ministro **Barros Monteiro**, o Tribunal Pleno concluiu que a imunidade tributária recíproca deveria ser reconhecida no caso em que o ente imune adquirisse mercadoria sujeita ao imposto de consumo, situação em que figurava como contribuinte de fato. Na ocasião, o Ministro **Aliomar Baleeiro** consignou não ser relevante 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”.

Essa tese, contudo, **teve curta duração**. Em setembro de 1970, ao apreciar o RE nº 68.097/SP-EDv, o RE nº 68.215/SP-EDv e o RE nº 67.625/SP-EDv, o Tribunal Pleno concluiu pela impossibilidade de a **imunidade tributária recíproca alcançar o ente de direito público adquirente de mercadorias que, na condição de contribuinte de fato, suportasse a repercussão econômica do imposto de consumo**. Em suma, prevaleceu a ideia de que a imunidade estaria relacionada apenas com o contribuinte de direito, sujeito passivo da relação jurídico-tributária que realiza o fato imponível previsto na lei, não tendo relevância, para

verificar a existência do beneplácito, a figura do contribuinte de fato. Para sustentar essa orientação, o Relator designado para o acórdão, o Ministro **Thompson Flores**, apoiou-se no voto proferido pelo Ministro **Eloy da Rocha** no citado RE nº 68.538/SP, do qual destaco o seguinte trecho:

“Tenho como certa a tese do acórdão recorrido, que parte da consideração de que, no antigo imposto de consumo, como no atual imposto sobre produtos industrializados, **contribuintes são as pessoas expressamente mencionadas na lei**, e, entre elas, o industrial. A relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou o responsável, nos termos da lei. **E somente ao 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. O contribuinte de fato, que é o consumidor, aparece nos impropriamente chamados impostos indiretos, como, por exemplo, no imposto de vendas e consignações, hoje imposto de circulação de mercadorias. Quem paga esse imposto é o comerciante, mas quem lhe suporta o ônus, que se insere no preço, é, no fim, o consumidor.

(...) A circunstância de, nesse imposto, como em outros, ser contribuinte de fato o consumidor, ou nele, afinal, repercutir, economicamente, o imposto, é irrelevante para o problema da imunidade. Nada importa que o contribuinte de fato tenha imunidade ou isenção, se o contribuinte legal não a tem.”

No ensejo, o Ministro **Eloy da Rocha** complementou sustentando que não se cogitava de “tributar o patrimônio, a renda ou os serviços da pessoa que tem imunidade. O que [havia], exclusivamente, [era] a repercussão econômica”. Para o Ministro **Bilac Pinto**, a realidade econômica não poderia invalidar a forma legal.

Tal entendimento foi reiterado pelo Plenário em outras oportunidades<sup>1</sup>. Com a exceção de poucos julgados, **houve forte adesão**

---

1 RE nº 68.095/SP-EDv, DJ de 6/11/70, RE nº 68.868/SP-EDv, DJ de 20/11/70, RE nº

da Primeira<sup>2</sup> e da Segunda Turmas<sup>3</sup> a esse posicionamento durante a primeira metade da década de setenta. Dentre os diversos precedentes, destaca-se o RE nº 78.619/RN, em que a Primeira Turma da Corte reconheceu não ser possível a cobrança do imposto sobre produtos industrializados em face de instituição de assistência social, que, na condição de **contribuinte de direito**, explorava o ramo da tipografia, em razão da imunidade tributária subjetiva (art. 19, III, c, da CF/69), ainda que o encargo financeiro do tributo – na hipótese de sua cobrança – fosse transferido ao adquirente das mercadorias por ela vendidas.

Em novembro de 1975, o plenário da Corte, mais uma vez, **oscilou a respeito do assunto**. No RE nº 81.740/SC, não se reconheceu a imunidade tributária subjetiva (art. 19, III, c, da CF/69) a instituição de assistência social fornecedora de medicamentos (contribuinte de direito), concluindo-se pela legitimidade da cobrança de imposto sobre circulação de mercadoria (ICM) relativo a essa operação. Na espécie, o Relator, o Ministro **Xavier de Albuquerque**, apoiado em voto proferido em outra ocasião pelo Ministro **Oswaldo Trigueiro**, sustentou que o ICM não gravaria o patrimônio, a renda nem os serviços da entidade, tendo em

---

68.093/SP-EDv, DJ de 27/11/70, RE nº 68.902/SP-EDv, DJ de 4/12/70, RE nº 68.903/SP-EDv, DJ de 26/4/71, de relatoria do Ministro **Thompson Flores**; RE nº 69.483/SP-EDv, de relatoria do Ministro **Bilac Pinto**, DJ de 20/11/70; RE nº 68.144/SP-EDv, DJ de 27/11/70, ACO nº 166/DF, DJ de 16/4/71, RE nº 67.748/SP-EDv, DJ de 26/4/71, de relatoria do Ministro **Adalício Nogueira**; RE nº 67.290/RJ-EDv, RE nº 67.549/SP-EDv, RE nº 68.450/SP-EDv, de relatoria do Ministro **Eloy da Rocha**, DJ de 9/7/71.

2 RE nº 68.831/SP, DJ de 16/10/70, RE nº 72.863/SP, DJ de 14/4/72, ambos de relatoria do Ministro **Luiz Gallotti**; RE nº 72.862/SP, Relator o Ministro **Eloy da Rocha**, DJ de 18/8/72; RE nº 71.601/SP, Relator o Ministro **Amaral Santos**, DJ de 26/5/72; RE nº 69.117/SP, Relator o Ministro **Rodrigues Alckmin**, DJ de 1º/12/72; RE nº 69.506/SP, Relator o Ministro **Aliomar Baleeiro**, DJ de 3/11/70.

3 RE nº 68.888/SP, Relator o Ministro **Thompson Flores**, DJ de 23/10/70; RE nº 68.924/SP, DJ de 27/11/70, RE nº 68.741/SP, DJ de 23/10/70, RE nº 71.300/SP, DJ de 30/4/71, RE nº 73.792/SP, DJ de 29/9/72, de relatoria do Ministro **Bilac Pinto**; RE nº 69.081/SP, DJ de 9/7/71, RE nº 73.287/SP, DJ de 16/6/72, RE nº 74.200/SP, DJ de 11/9/72, de relatoria do Ministro **Eloy da Rocha**; RE nº 67.814/SP, DJ de 21/12/71, RE nº 67.627/SP, DJ de 21/12/71, RE nº 78.622/SP, DJ de 23/8/74, RE nº 78.623/SP, DJ de 23/8/74, Relator o Ministro **Antonio Neder**.

## RE 608872 / MG

conta o repasse do ônus financeiro do tributo para o consumidor. Assim, obteve proeminência na análise da existência da imunidade tributária subjetiva a verificação da repercussão econômica do tributo.

Como ocorrido outrora, **essa orientação foi logo superada**. Em fevereiro de 1976, ao julgar o RE nº 69.080/SP-EDv, DJ de 26/3/76, o Tribunal Pleno entendeu não ser possível estender a imunidade tributária recíproca (art. 31, V, a, da Constituição Federal de 1946) às pessoas privadas (contribuintes de direito) que vendessem bens ou mercadorias às entidades públicas, ainda que, por força da translação, o encargo do imposto de consumo relativo à operação fosse repassado a essas últimas (contribuintes de fato). Na ocasião, o Relator, o Ministro **Antonio Neder**, assentou que, a partir de 1970, o Supremo Tribunal Federal havia passado a adotar essa orientação (RE nº 68.902/SP-EDv, RE nº 68.144/SP-EDv e RE nº 68.868/SP-EDv).

Em dezembro de 1976, foi aprovada a Súmula nº 591, preconizando que

“a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

O Tribunal Pleno voltou a se manifestar sobre o tema na apreciação dos embargos de divergência no RE nº 210.251/SP, DJ de 28/11/03. Cuidou o julgado do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admitindo a premissa de que o lucro obtido fosse aplicado nas atividades institucionais. Prevaleceu, na ocasião, o voto do Ministro **Gilmar Mendes**, do qual destaco os seguintes trechos:

“Sr. Presidente, estou em que os embargos não devem ser acolhidos. Embora reconheça a seriedade da posição dos que defendem que se cuida de ICMS, que pela própria natureza, não incidiria diretamente sobre o patrimônio, a renda ou serviços da entidade, **entendo que essa distinção não se**

**afigura suficiente para afastar a imunidade na espécie (...).**

É claro, não se pode ignorar que se cuida de imposto que, pela repercussão econômica e eventual, poderia não onerar o contribuinte de direito, mas, sim, o contribuinte de fato.

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**, quanto mais não seja, como reconheceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para fins de concorrência, e por conseguinte, para ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente.

(...)

Trago aqui, a jurisprudência desta Corte, sobre imunidade tributária de entidades beneficentes, especificamente em relação ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Em reiterados julgamentos, a 2ª Turma decidiu que ‘não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação de imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por norma infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade’ (RE 203755/ES, DJ 08.11.96; RE 193.969/SP, DJ 06.12.96; RE 186175, DJ 13.12.96; RE 225.671/SP, DJ 23.10.98 e AI 389.118/SP, Rel. Carlos Velloso; AgRg no RE 141.670/SP, DJ 02.02.01 e AgRg no RE 237.497/SP, DJ 18.10.02, Rel. Nelson Jobim).”

No mesmo sentido, cito julgados mais recentes: ARE nº 758.886/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 20/5/14; RE nº 600.480/RS-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJe de 16/8/13; ARE nº 721.176/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Luiz Fux**, DJe de 13/8/13; ARE nº 690.382/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe de 17/12/12; AI nº 736.607/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Ayres**

**Britto**, DJe de 19/10/11; AI nº 620.444/SC-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra **Cármem Lúcia**, DJe de 5/3/10.

Entendo não haver maiores razões para se alterar a orientação consagrada nesta Corte. Considero, ademais, ser insuficiente para o deslinde da controvérsia verificar a quem pertence o “bem” envolvido na operação tributada. Isso porque tal alegação ora poderia servir para a figura do contribuinte de direito, que, com a venda, incorpora renda a seu patrimônio, ora poderia servir ao contribuinte de fato, que agrega o bem adquirido no mercado interno a seu universo patrimonial – não raro, a incidência tributária pressupõe uma movimentação de riquezas.

À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que 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 e que é irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente. A doutrina é farta sobre o assunto:

“Em relação aos tributos indiretos, as imunidades constitucionais serão aplicáveis quando a entidade imune for contribuinte de direito, pouco importando se o encargo financeiro é transmitido a terceiro. Assim, é aplicável a imunidade do art. 150, IV, c, da CF em relação ao ICMS que seria incidente sobre as operações de circulação de mercadorias das entidades beneficentes. **Porém, se a entidade imune for apenas contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade.** É que a Constituição só imuniza os impostos em que o ente imune é o contribuinte de direito” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. p. 187).

Sobre o assunto, destaco ainda a doutrina de Leandro Paulsen:

“Importa, para a verificação da existência ou não da imunidade, a posição de contribuinte, nos moldes do raciocínio que inspirou a Súmula nº 591 do STF. Conforme orientação



atual do STF, seguindo a linha da referida súmula, descabe verificar se o ente imune é ou não contribuinte de fato, pois **a repercussão econômica não está em questão**. Ora, se a Constituição diz que é vedado cobrar impostos das entidades de assistência social, é porque nega competência para tanto, não sendo dado ao intérprete perquirir quanto à repercussão econômica do tributo para efeito de decidir se é devido ou não. Note-se que a imunidade faz com que não haja competência para a instituição do imposto” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 106).

**Vide** que 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 trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, **desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual**. Note-se, ademais, que a existência ou não dessa translação 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. Sobre o tema, destaco as lições de Hugo de Brito Machado:

“O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. **Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário**. A relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor

do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 286/287).

Desenvolvendo o assunto, o professor aponta a impossibilidade de, no contexto do exercício de atividades econômicas, ter-se a certeza de que houve a transferência do encargo financeiro dos tributos, em razão de o lucro não ser tabelado. Quanto ao art. 150, § 5º, da Constituição Federal, leciona não haver a transformação dos consumidores finais em contribuintes de direito dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços que repercutem economicamente, mas sim existir o reconhecimento de que **“o consumidor ou usuário não é o contribuinte, tanto assim que precisa ser informado a respeito dos tributos que oneram as mercadorias e serviços”** (MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação indireta no direito brasileiro*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 208).

Na mesma toada, Hugo de Brito Machado Segundo ensina que a repercussão econômica tributária ocorre por força de uma “oportunidade de transferência”: se o mercado permitir, será possível repassar todo o encargo financeiro da exação. Igualmente afirma que “em qualquer caso, o terceiro para o qual é transferido esse ônus estará pagando, juridicamente, preço, regido pelas normas contratuais correspondentes”

(MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013, p. 218).

Para Geraldo Ataliba, a classificação dos tributos em direto e indireto, segundo o critério da translação econômica, não é jurídica, mas simplesmente econômica. O professor ainda afirma que a exação pode ter sua classe alterada pela conjuntura econômica, mesmo inexistindo mudança no sistema jurídico (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 143).

Sobre a influência da tributação na formação de preços, Luís Eduardo Schoueri, embasado especialmente nos ensinamentos de Cesare Cosciani (**Principios de ciencia de la hacienda**. Madrid: Ed de Derecho Financiero), indica, além do tempo (longo, curto ou curtíssimo), os mais variados fatores de influxo: em relação ao tributo, o montante (grande ou pequeno), o tipo (geral ou especial), a forma de cálculo (fixo, segundo a quantidade produzida, sobre o valor das vendas, sobre a renda marginal, sobre o capital investido) e o sistema geral de arrecadação e lançamento (embutido ou não no preço); quanto ao bem onerado, a curva de custos (custo fixo ou variável), a elasticidade da demanda (alta, média, baixa ou nula), a elasticidade da oferta (alta, média, baixa ou nula), a durabilidade (conservação ou deterioração) e a existência de bens complementares, substitutivos ou de oferta rival; a respeito do regime econômico, a existência de concorrência perfeita, de monopólio (de oferta ou de demanda), e monopólio bilateral, de duopólio (de oferta ou de demanda), de oligopólio perfeito (de oferta ou de demanda) ou de concorrência monopolista; no tocante ao sujeito passivo, a possibilidade de estoques (grande, média, pequena ou nula), a necessidade de manutenção de níveis mínimos de trocas, possibilidade de uso de linhas de crédito, possibilidade de abandonar a produção do bem onerado pela de outro, motivação do pagamento indevido do imposto; em relação à conjuntura econômica, a taxa de juros (alta ou baixa), a taxa de remuneração do capital (alta ou baixa) e a conjuntura (prosperidade, crise ou estagnação, inflação acentuada ou não) (SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de

impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: jan./mar. 1987, vol. 27, n.1, p. 39/48).

Estudando essas variáveis, Schoueri encontrou, por análise combinatória, mais de 550 milhões de situações diferentes e concluiu ser um erro “atribuir a todo e qualquer imposto ‘indireto’ (critério já demonstrado ser duvidoso) o fato de promover a translação” (ibidem, p. 39/48).

Em sentido convergente, Alfredo Augusto Becker (**Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998) assenta não haver fundamento científico para o direito tributário adotar a classificação dos tributos em diretos e indiretos, conforme o critério da repercussão econômica. Em sua concepção, qualquer tributo pode repercutir e os fatores decisivos para isso não são intrínsecos à natureza da exação. Ademais, apenas por aproximação é que poderiam ser verificados os efeitos da transferência do ônus financeiro do tributo. Ainda de sua perspectiva, não seria possível verificar essa translação por meio do exame de um acréscimo do valor da exação ao preço, pois apenas casualmente haveria correspondência entre o valor recolhido ao Fisco e aquele que consta da fatura. Também entende não ser possível demonstrar a repercussão por meio do exame da escrita comercial do vendedor, tendo em vista a ausência de estatística que compare o preço da mercadoria praticado e o preço dessa sem a tributação, mantido tudo o mais constante. Esse último preço seria inobservável, pois nunca teria existido. Além disso, aponta o autor que a outorga legal de o sujeito passivo realizar retenção ou reembolso “estabelece a certeza jurídica da repercussão jurídica do tributo” (ibidem, p. 543) para efeitos jurídicos, mas não prova sua repercussão econômica.

Becker demonstra, ainda, a existência de variadas formas de translação econômica dos tributos, não sendo a para frente a única possível. Sustenta, com base nas lições de Maurice Duverger, haver a repercussão econômica para trás, como no caso em que o comerciante, já ciente da incidência tributária que vai ocorrer na venda da mercadoria,

solicita redução do preço ao fabricante, bem como no caso em que o volume de vendas é diminuído em razão do aumento do preço pela inclusão do ônus financeiro do tributo. Igualmente, aponta o autor como forma da translação a denominada dupla incidência econômica, isto é, o acréscimo de outra parcela, além do valor do tributo, ao preço do produto ou da mercadoria, para preservar a margem de lucro do vendedor (que fora reduzida pela exação) ou para “perfazer um algarismo mais nítido e de melhor efeito psicológico sobre a venda” (ibidem, p. 545). O jurista refere, outrossim, existir a repercussão econômica simples - se ocorre a transferência de uma pessoa para outra, e a por estágios - se há sucessivas transferências. Também dentro do exame das principais formas da translação, menciona a capitalização e a amortização (ou absorção) e, para explicá-los, exemplifica com a influência da tributação nos preços de títulos da dívida pública cotados em Bolsa.

Em suma, para Becker, a temática da repercussão econômica tributária está, em primeiro lugar, na área da formação dos preços, sendo que, apenas com um substancial estudo de diversos fatores e circunstâncias (como condições de tempo, condições de lugar e conjuntura econômica), seria possível verificar, num juízo de relativa previsibilidade, a provável repercussão econômica do tributo. Não obstante, ressalta ser impossível “conhecer a verdadeira incidência econômica do tributo” (ibidem, p. 548).

Essas lições doutrinárias bem como a jurisprudência desta Corte desaconselham levar em consideração a denominada repercussão econômica do tributo para verificar a existência da imunidade tributária.

A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Com efeito, essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuinte de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. Observe-se que o fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante

para a análise da controvérsia. Sobre o assunto, cito o ARE nº 803.906/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 21/11/14, e o AI nº 476.664/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, DJe de 7/5/10, esse último assim ementado:

“AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ICMS. IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE BENEFICENTE. ALEGADA INAPLICABILIDADE DA REGRA CONSTITUCIONAL DADO QUE O PRETENSO CONTRIBUINTE NÃO TERIA ARCADO COM A CARGA TRIBUTÁRIA. RAZÕES DE RECURSO CONTRADITÓRIAS. 1. Na tributação das operações de importação, o contribuinte por excelência do tributo é o importador (que tende a ser o adquirente da mercadoria) e não o vendedor. Há confusão entre as figuras do contribuinte de direito e do contribuinte de fato. 2. Assim, não faz sentido argumentar que a imunidade tributária não se aplica à entidade beneficente de assistência social nas operações de importação, em razão de a regra constitucional não se prestar à proteção de terceiros que arquem com o ônus da tributação. 3. Exame de eventual especificidade do quadro fático-jurídico dependeria da reabertura de instrução processual, pretensão inviável no curso do julgamento do recurso extraordinário. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (AI nº 476.664/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, DJe de 7/5/10, julgado em 6/4/10 – grifei).

Por fim, anoto que a orientação exposta não prejudica o entendimento firmado em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.299.303/SC, Primeira Seção, Relator o Ministro **Cesar Asfor Rocha**, DJe de 14/8/12, no sentido de que o consumidor de energia elétrica “tem legitimidade para propor ação

declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada”. Essa situação, além de peculiar, encontra-se inserida no contexto da concessão de serviço público e possui um regime jurídico próprio. Segundo Sua Excelência, **a Lei nº 8.987/98 impõe a majoração de tarifa quando há “criação ou alteração’ de tributos, devendo-se incluir aí as modificações na forma de calcular e na base de cálculo”, e confere ao consumidor de energia elétrica tal legitimidade ativa**, ao garantir o direito de defender seus interesses frente ao concedente e à concessionária.

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.

Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho 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.”

É como voto.