

30/06/2009

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 202.987-4 SÃO PAULO

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA  
RECORRENTE : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI  
ADVOGADO : LUIZ ANTONIO COLLACO DOMINGUES E  
OUTROS  
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO  
ADVOGADO : CARLA PEDROZA DE ANDRADE

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO.

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento.

Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos.

A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a



**RE 202.987 / SP**

presidência do ministro Celso de Mello, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário, mas lhe negar provimento, nos termos do voto do relator.

Brasília, 30 de junho de 2009.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Joaquim Barbosa', written in a cursive style.

**JOAQUIM BARBOSA - Relator**

30/06/2009

**SEGUNDA TURMA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 202.987-4 SÃO PAULO**

**RELATOR** : **MIN. JOAQUIM BARBOSA**  
RECORRENTE : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI  
ADVOGADO : LUIZ ANTONIO COLLACO DOMINGUES E  
OUTROS  
RECORRIDO : ESTADO DE SÃO PAULO  
ADVOGADO : CARLA PEDROZA DE ANDRADE

**R E L A T Ó R I O**

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):** Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a e c da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim ementado:

*"EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS - IMUNIDADE INOCORRENTE - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RECONHECIDA - EMBARGOS IMPROCEDENTES.*

*- O ICMS 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.*

*O reconhecimento da imunidade, na espécie dos autos, implicaria em beneficiar com a isenção, por via transversa, pessoas e entidades estranhas à instituição.*

*- Recurso improvido."*

Sustenta o recorrente ser imune à tributação pela incidência de impostos, nos termos do art. 150, IV, c da Constituição. Segundo entende, uma das finalidades do Serviço Social da Indústria é a tomada de providências no sentido da defesa dos salários reais do trabalhador, fundamento que

**RE 202.987 / SP**

justificaria a extensão da proteção constitucional às operações de venda de mercadorias diretamente ao consumidor. A desoneração pretendida permitiria ao SESI oferecer produtos a preços mais acessíveis, e, assim, auxiliar na melhoria do padrão de vida dos seus filiados. Como as operações de circulação de mercadorias patrocinadas pelo recorrente se classificam como atividades essenciais da entidade imune, elas não poderiam ser tributadas.

As contra-razões foram oferecidas à fls. 290-296. O estado-recorrido argumenta, em síntese, que as operações de venda de mercadorias não oneram os serviços, o patrimônio ou as atividades essenciais da entidade imune, uma vez que a carga tributária é suportada pelo adquirente do produto, que é o contribuinte de fato.

A Procuradoria-Geral da República opinou pela submissão do recurso ao Plenário do Supremo Tribunal Federal.

É o relatório.



**RE 202.987 / SP****V O T O****O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):**

Inicialmente, reputo desnecessária a submissão do recurso extraordinário ao Plenário do Supremo Tribunal Federal, como sugerido pela Procuradoria-Geral da República. Não há pedido no recurso extraordinário para declaração incidental de inconstitucionalidade de norma estadual. Aponto, também, que o Plenário já firmou uma série de precedentes relativos à aplicação da imunidade tributária à entidade que realiza operações de cunho econômico e, potencialmente, o valor devido a título de tributo é suportado pelo adquirente da mercadoria ou do serviço (repercussão da carga tributária - contribuinte de fato). Menciono, como exemplo, a discussão acerca da imunidade de instituição assistencial aplicável às operações de fabricação e venda de mercadorias, sempre que o produto arrecadado for integralmente destinado ao custeio das atividades essenciais da entidade (cf. RE 186.175-EDiv, rel. min. Ellen Gracie, Pleno, *DJ* de 17.11.2006 e RE 210.251-EDiv, red. p/ acórdão min. Gilmar Mendes, Pleno, *DJ* de 28.11.2003).

Entendo que a revisão da jurisprudência firmada pela Corte se justificaria se demonstrado e discutido o risco que o benefício constitucional traria à livre iniciativa e à concorrência, causado pela amplitude e intensidade das operações econômicas realizadas. Não é essa a hipótese dos autos, contudo.

Passo ao exame do mérito.

Embora as partes tenham centrado sua atenção na caracterização ou não do SESI como entidade imune e de suas operações como beneficiadas pela garantia constitucional, observo que há uma questão subjacente que deve ser apreciada



**RE 202.987 / SP**

pela Corte, sob pena de o eventual provimento do recurso extraordinário violar, por outro modo, o art. 150, IV, c da Constituição.

A questão de fundo está em se saber se a imunidade tributária se aplica às relações jurídicas formadas com fundamento na **responsabilidade tributária** ou na **substituição tributária**, que levam à sujeição passiva indireta.

Se a resposta for negativa, o exame da aplicabilidade ou não da imunidade ao SESI ficará prejudicado.

A imunidade se traduz na conformação negativa da competência tributária. Nas áreas demarcadas pela imunidade - materiais, espaciais, temporais, quantitativas ou pessoais -, os entes federados ficam proibidos de instituir tributos.

Nos termos do art. 150, IV, c da Constituição, é vedado aos entes tributantes instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. A exoneração compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (cf. o respectivo § 4º).

As áreas que ficam excluídas da aptidão para instituir impostos, portanto, referem-se tão-somente às operações realizadas pela entidade imune. Quer dizer, o Estado não pode colocar o SESI como **contribuinte** de imposto que grave seu patrimônio, sua renda ou seus serviços, desde que imanentes às funções institucionais que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação de regência.

A sujeição passiva tributária compreende os sujeitos passivos diretos, chamados pela legislação tributária de **contribuintes**, e os sujeitos passivos indiretos, que podem ser **substitutos tributários** ou **responsáveis tributários**. Nos termos

**RE 202.987 / SP**

do art. 121, par. ún, I do Código Tributário Nacional, somente pode ser considerado contribuinte a pessoa que estiver em relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Como se extrai da leitura conjunta dos arts. 121, par. ún I e 128 do CTN, a legislação tributária justifica a sujeição passiva indireta em termos econômicos, derivada da circunstância de o terceiro que for chamado a responder pela obrigação tributária estar ligado, economicamente ou por outro tipo de liame causal, ao fato jurídico tributário.

Na hipótese versada nos autos, a operação tributada consistia na **venda de feijão, por contribuinte localizado no Estado de São Paulo, ao SESI**. A legislação vigente à época estabelecia que, em tais operações de circulação de mercadoria, a cobrança do tributo seria **diferida** para o momento da entrada do bem no estabelecimento varejista adquirente (cf. fls. 83 - por padrão, o ICM-ICMS incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, e é por ele recolhido). No diferimento, a cobrança do tributo é postergada para uma etapa posterior do ciclo produtivo, sem, contudo, acarretar mudança do referencial fático da tributação. Em razão do uso da técnica de tributação referida, a entidade-recorrente foi apontada como **substituta** pelo pagamento do valor devido originalmente pelo **contribuinte**.

Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo. Tanto a responsabilidade como a substituição pressupõem a existência, ou a probabilidade muito forte de vir a existir, a relação jurídica tributária que enlaça o contribuinte<sup>1</sup>. Em nenhum caso, portanto, o fato gerador relativo ao contribuinte deixa de existir ou é ignorado.



**RE 202.987 / SP**

*Responsabilidade e substituição tributária* versam normas voltadas a garantir a máxima efetividade do crédito tributário, mediante a eleição de outros sujeitos passivos para garantir o recolhimento do valor devido a título de tributo. Assim, o responsável ou o substituto respondem por obrigação própria, mas totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica tributária pertinente ao contribuinte.

Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos. Se estas pessoas não gozarem da imunidade, descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional.

Vale dizer, a eleição da entidade como sujeito passivo indireto não avança sobre qualquer das áreas constitucionalmente resguardadas pela Constituição contra a tributação, na medida em que o tributo incidirá sobre operações alheias e sujeitará diretamente pessoas estranhas à entidade beneficiada.

Não se trata, também, de investigar a pessoa que suporta a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade. No quadro aqui examinado, a busca pelo contribuinte de fato é irrelevante, já que existe um contribuinte de direito, que é o produtor-vendedor. Descabe estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade (cf. o RE 111.427, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 22.09.1989).

Anoto que a situação é muito parecida com o quadro enfrentado pela Administração Pública quando licita para adquirir bens e contratar serviços. A circunstância de as



**RE 202.987 / SP**

mercadorias serem vendidas, e os serviços, prestados ao Estado, não exonera as entidades privadas, atuantes no mercado e vocacionadas à obtenção de lucro, do dever fundamental de pagar tributos e, assim, contribuir para o sustentáculo financeiro dos entes federados.

Ao considerar a entidade-recorrente como substituta, o estado-recorrido não violou as normas que dispõem sobre a imunidade tributária.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário, mas nego-lhe provimento.

É como voto.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the name 'Ror' or similar, written in a cursive style.

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 202.987-4

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE. : SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA - SESI

ADV. : LUIZ ANTONIO COLLACO DOMINGUES E OUTROS

RECDO. : ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. : CARLA PEDROZA DE ANDRADE

**Decisão:** A Turma, por votação unânime, **conheceu** do recurso extraordinário, mas lhe **negou** provimento, **nos termos** do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Eros Grau. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. **2ª Turma**, 30.06.2009.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Eros Grau.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Sandra Verônica  
Cureau.

Carlos Alberto Cantanhede  
Coordenador