

## O Princípio Constitucional da Imunidade Tributária E as entidades federais de ensino

*Eduardo de Mello e Souza*

### 1. Introdução;

Muito se tem discutido a respeito das dificuldades de caixa da União. Aliás, no sentido de controlar gastos, o Governo Federal empreendeu, nestes últimos tempos a mais rígida fiscalização orçamentária, em iniciativa tardia, porém louvável. Contudo, à vista da teima do déficit público em manter-se alto, alardeou-se que o Tesouro Nacional possuiria os chamados "ralos", pelos quais escorreria o erário público. Tal imagem foi criada justamente para ilustrar inúmeros casos em que o governo não conseguia detectar por onde andavam as verbas federais, por mais eficaz que fosse o controle.

O presente artigo representa a segunda parte de uma trilogia que busca identificar tais "ralos", especificamente no âmbito das Instituições Federais de Ensino, mas com abrangência para todas as demais autarquias e fundações públicas federais, dada a identidade das naturezas jurídicas e o confronto diário com as mesmas dificuldades orçamentárias. Trata-se, ao mesmo tempo, de uma ajuda e um alerta. Ajuda, pela necessidade comum de bem gastar o dinheiro público, reservando-o para uma prestação de serviço cada vez melhor. Alerta, porque os governantes devem ampliar ao máximo o debate acerca das correções do rumo do erário público, conversando com os profissionais que realmente enfrentam em seu dia-a-dia as dificuldades de manter o serviço público em funcionamento.

### 2. Diagnóstico;

As Entidades Federais de Ensino (IFE) vêm, sistematicamente, sendo tributadas por imposto de competência estadual (ICMS), principalmente sob a forma indireta, vale dizer, incidindo o imposto em faturas de luz, água, gás, e telefonia, fato rigorosamente proibido pela Constituição, como se verá em seguida.

Criadas por lei Federal, as Instituições Federais de Ensino adquiriram indelével natureza pública por força de sua natureza autárquica ou fundacional. Pela leitura de quaisquer destes diplomas legais, observar-se-á que possuem vinculação jurídica ao Ministério da

Educação e do Desporto (MEC), com o objetivo de: a) promover a educação, o ensino e o desenvolvimento tecnológico e a cultura filosófica, científica, literária e artística; b) formar profissionais, técnicos e cientistas; c) contribuir para a solução dos problemas de interesse da comunidade sob a forma de cursos, estudos e serviços; d) desenvolver a pesquisa nas várias áreas de conhecimento.

Diante de tais características, bem como sua natureza jurídica, as IFEs sempre gozaram da imunidade de impostos, constitucionalmente prevista, não tendo sido jamais desviado dinheiro público de seus objetivos para o pagamento de tributos federais ou municipais. A maioria delas, no entanto, tal não tem ocorrido. Sistemáticamente, todos os seus serviços, diretos ou indiretos, têm sido onerados, v.g., com a incidência de ICMS.

Atualmente, a escassez de verbas previstas no Orçamento da União para o Ensino Superior atingiu seu patamar mais profundo, ensejando a tomada de medidas que visem preservar um mínimo de condições financeiras, para que as IFEs prossigam em seus objetivos junto ao ensino, a pesquisa e extensão à comunidade.

### 3. O Orçamento da União como Fonte Exclusiva de Recursos;

O primeiro passo deste artigo rumo à comprovação da incidência de imunidade recíproca nos serviços das IFEs, reside na prova inequívoca da origem dos recursos que nelas são aplicados pela União Federal, a fim de incidi-las no princípio básico de direito tributário segundo o qual "Governo não taxa Governo".

Mediante breve leitura da Tabela de Classificação Institucional, facilmente encontrável nos setores financeiros das IFEs, documento este, onde restam identificados os órgãos e unidades orçamentárias no Orçamento da União, observa-se que as Instituições de Ensino se encontram, ao lado de Tribunais Federais, Ministérios, com rubrica específica, para fins de dotação. Tais recursos, a elas endereçados pela União, encontram-se codificados, todos, sem exceção, com origem no Tesouro Nacional.

Em consulta específica ao Orçamento da União Federal, na rubrica pertinente ao código de identificação de cada uma das IFEs, finalmente atinge-se com todas as minúcias a discriminação de gastos com os quais elas se mantém e, nunca é demais lembrar, às custas do erário público.

Após a breve análise destes documentos, restará demonstrado, à saciedade, a patente vinculação financeira das IFEs à União Federal de tal modo que se torna juridicamente impossível a concepção adotada pelo Requerido, segundo a qual o dinheiro do contribuinte federal paga impostos estaduais. Este raciocínio fere mais do que simples aspectos jurídicos, como se verá em capítulo destacado, ele vulnera o padrão lógico que sustenta o Direito Tributário.

### 4. A Amplitude da Imunidade Recíproca;

#### 4.1. Imunidade extensiva às Autarquias e Fundações Públicas Federais;

Resumindo o raciocínio já exposto neste arrazoado, observa-se que a natureza pública que rege as IFEs (derivada de Lei) vem determinar sua estrita dependência dos cofres federais para seu sustento (vinculação orçamentária ao Tesouro Nacional).

Assim, excetuando-se eventuais convênios com outras entidades públicas, que recebem a devida contrapartida em serviços, as IFEs dependem do que o Orçamento da União lhe destina para custeio.

Diante disto, não escapará ao observador menos arguto a total falta de lógica decorrente da tributação de seus serviços, ainda que de maneira indireta, pois em última análise, estará o Estado (stricto sensu) onerando o Estado (lato sensu). E foi justamente para evitar este contra-senso, que o legislador constituinte estabeleceu a Imunidade Recíproca entre as entidades federativas, consubstanciada no art. 150, VI, "a", § 2º, da CF/88.

Este dispositivo, no parecer do Prof. YOSHIKI ICHIHARA (Direito Tributário na Nova Constituição, 1ª ed., Atlas, pág. 115), traz consigo "a imunidade das pessoas jurídicas de direito público", e arremata:

"Não se pode instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, o que quer dizer: a União não poderá instituir impostos sobre a renda ou patrimônio dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios; que o Município não poderá instituir ou cobrar imposto sobre serviços do Estado, da União, etc., ou vice-versa. Em outras palavras, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços para serem cobrados das pessoas jurídicas de direito público relacionadas no caput do art. 150 da CF. Esta imunidade é também conhecida por imunidade recíproca". (Op. Cit., pág. 115).

Ora, o § 2º do art. 150, da CF/88, cita textualmente a extensão da imunidade às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Este é o entendimento do Prof. IVES GANDRA MARTINS que, em seus Comentários à Constituição do Brasil, assevera a seguinte lição:

"O que objetivou o constituinte, de forma clara e inequívoca, foi afastar imposições entre os próprios entes federativos, abrangendo inclusive os órgãos da Administração autárquica, em níveis idênticos ao da Administração Direta". (Op. Cit., 1ª ed., Saraiva, 1990, pág. 176).

No mesmo sentido, o Prof. SACHA CALMON NAVARRO COELHO assevera:

"O conceito de autarquia para fins imunitários é fornecido pelo Decreto-Lei 200, de 1967, que, para efeitos da organização da Administração Pública, a reparte e define em direta e indireta, termos correspondentes numa terminologia estranha ao direito, aos vocábulos 'administração centralizada e descentralizada'. O Dec. Lei 200 diz que a Administração indireta compreende as autarquias, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, ditado que serve perfeitamente à aplicação da carta." (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 3ª ed., Forense, 1991, pág. 346 -grifou-se).

E de outro modo não poderia ser, pois a incidência da imunidade recíproca sobre as IFEs deriva do caráter sistêmico através do qual deve o intérprete buscar o melhor entendimento do art. 150, VI, a, da CF/88. Assim, onde se lê o termo "União", há que ser entendido todo um sistema governamental que dele deriva, consoante o abalizado entendimento do Professor da Universidade Federal de Minas Gerais (Op. Cit., pág. 341).

#### 4.2. Imunidade extensiva aos serviços periféricos;

Fixado tal entendimento acerca da abrangência geográfica da imunidade intergovernamental, há que se enfatizar, ainda, o grau de sua incidência física sobre patrimônio, renda e serviços, consoante explicitado no dispositivo constitucional em tela.

Neste ponto também não residem maiores mistérios. A doutrina é unânime no entendimento de que a imunidade recíproca se aplica tanto nos serviços diretos quanto indiretos, vale dizer, tanto nas atividades "meio", quanto nas atividades "fim" de cada uma das Instituições Federais de Ensino.

Este é o pensamento do Prof. IVES GANDRA MARTINS, que leciona a respeito:

"Por patrimônio, pois, há que se entender aqueles bens estáveis dos entes federativos, por renda, os resultados pecuniários que obtêm, e, por serviços, a prestação de serviço público, ESSENCIAL OU PERIFÉRICO, inclusive com fornecimento de bens, desde que pela Administração Direta ou Autárquica." (Op.Cit., p. 177 - grifou-se).

Desse modo, impassível de incidência, até porque impassível de distinção, o ICMS sobre as tarifas públicas e negociações assumidas pelas IFEs, seja na consecução de seus objetivos estatutariamente definidos (atividades essenciais como ensino, pesquisa e extensão), seja no

exercício de atividades meio (administração escolar, Reitoria, contabilidade universitária, Procuradoria, etc.).

Intuitiva, portanto, a conclusão de que a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelas Universidades lhe geram prejuízos e o desdobramento lógico de ônus desta natureza é o risco iminente de alguns destes serviços quedar paralisado justamente por falta das verbas desviadas para os cofres do Estado.<sup>5</sup> Direito Tributário Revisitado;

A fim de se evitar discussões estereis acerca de alguns aspectos de direito tributário que possam confundir os observadores mais céticos (principalmente os Estados), há que se esclarecer alguns conceitos básicos impassíveis de discussão.

Ao considerar o presente artigo, pode o administrador mais desavisado ponderar que a relação tributária é estabelecida entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, exclusivamente conforme dispuser a lei, e, nos casos dos Estados, segundo os respectivos Regulamentos de ICMS, sobre os quais a União não possui ingerência.

Segundo este entendimento, é ao sujeito passivo da obrigação tributária que se refere a imunidade constitucionalmente prevista. No caso em tela, de acordo com o Regulamento do ICMS dos Estados, e com a interpretação mais precipitada, o contribuinte seria a concessionária de serviço público, sendo, portanto, as IFEs contribuinte de fato, enquanto as empresas encarregadas da concessão seriam de direito, por se tratar de imposto indireto. Tal fato ocorreria por força do ICMS admitir a chamada "repercussão tributária".

Nenhum destes argumentos resiste a uma análise mais acurada perante a jurisprudência dominante no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal.

No tocante à primeira Corte, observa-se seu entendimento dominante, no sentido de passar a cavaleiro deste truque jurídico engendrado pelos Estados a fim de retirar legitimidade ativa dos contribuintes de fato em detrimento dos de direito:

**"PROCESSUAL CIVIL. ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERA-SE DO TRIBUTO. PRELIMINAR REJEITADA.**

Embora não seja contribuinte de direito, o consumidor de energia o é, indiretamente, eis que é ele que sofre o ônus tributário (ICMS) embutido no consumo, tendo legítimo interesse de promover ação visando eximir-se da exação.

Em sendo, a energia elétrica 'mercadoria', na definição constitucional - para efeito da incidência tributária - basta que a lei estadual indique (genericamente para as operações de circulação de mercadorias) a base de cálculo e a alíquota para se ter como satisfeito o princípio da legalidade inscrito no art. 97, do Código Tributário Nacional.

O fornecimento de energia elétrica, ao usuário, caracteriza uma operação de circulação (saída) de mercadoria, sujeita ao ICMS, cuja base de cálculo é o valor da operação (valor da conta de consumo).

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o fornecimento de energia elétrica só estava sujeito ao 'imposto único', de competência da União. Transferido esse tributo, aos Estados, sob a rubrica de ICMS, a sua imposição pode ser disciplinada através de convênio (art. 34, § 8º, do ADCT).

Recurso a que se negou provimento, indiscrepantemente." (Ac. Unân. da 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, publ. DJU de 19.9.94, pág. 24.660).

Com efeito, possui o ICMS idêntica natureza dos impostos chamados "de consumo", que admitem a repercussão tributária apenas aos contribuintes ditos "de fato", que possuem, por sua natureza privada, a possibilidade de repassar seu custo ao consumidor final.

Tal não é o caso das autarquias e fundações públicas que, como se comprovou nesta inicial, dependem exclusivamente do Tesouro Público, fator de suma relevância para se concluir que no caso das IFEs não se admite a chamada "repercussão tributária".

Dois fatos contribuem para tal desfecho. O primeiro decorre do inafastável ônus aos cofres públicos federais, que a melhor inteligência do art. 150, VI, a, da CF/88 buscou de toda forma afastar. E o derradeiro advém da conclusão de que as Universidades e Escolas Técnicas Federais, como serviço público gratuito, não admitem o repasse a seus "consumidores". Isto é, não se trata de um imposto pago pelos contribuintes e repassado ao governo estadual. Neste caso é imposto pago do tesouro da União para o Estadual.

Observe-se que tal interpretação decorre de direito já sumulado no Supremo Tribunal Federal, consoante dispõe a Súmula 591, verbis:

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

Acerca deste entendimento, o ilustre Prof. da UnB, Dr. Roberto Rosas, concluiu que "a maioria do STF não aceitou a tese da repercussão econômica desse imposto" (Direito Sumular, RT, SP, 3ª ed., 1986, pág. 288 - grifou-se).

Observe-se que tal súmula versa acerca de imposto indireto, tal e qual o ICMS. Aliás, ela decorreu de leading case que tratou, justamente, de imposto sobre consumo, consoante o seguinte julgado do STF:

"EMBARGOS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 68.215 - CP.

Relator: O Sr. Ministro Thompson Flores.

(...)

A verdade é que após o julgado transcrito na RTJ 46/18, de que foi relator o Exmo. Sr. Ministro Victor Nunes Leal, vem o Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, dando pela imunidade das pessoas jurídicas de direito público interno, bem como às respectivas autarquias, quanto ao imposto de consumo, em relação à aquisição de produtos e materiais destinados aos seus serviços.

Ainda em sessão de 3 de dezembro p. passado, assim julgou este Plenário em favor da Prefeitura Municipal de São Paulo (RE 68.538, Relator o Sr. Ministro Eloy da Rocha), não se podendo perder de vista que é o embargado Autarquia Municipal". (RTJ, 57/244 - Grifou-se).

Desse modo, não há como se contrariar direito majoritário do STF, tanto mais quando já sumulado, tendo em vista o que dispõe o art. 1º, do Decreto 23.055, de 09.10.33, que impõe ao Poder Judiciário o dever de seguir a interpretação legal da mais Alta Corte.

#### 6. Aspectos Processuais Relevantes;

Diante das argumentações já expendidas, resta claro a existência de amparo legal, doutrinário e jurisprudencial a sustentar o pleito das IFEs perante os respectivos governos estaduais e, caso não logrem sucesso pela via amigável, perante o Supremo Tribunal Federal.

Por se tratar de dinheiro público não poderá o administrador de autarquia ou fundação satisfazer-se diante da negativa das Secretarias de Estado da Fazenda. Assim, caso o meio judicial se demonstre como o caminho inevitável, alguns aspectos devem ser realçados.

Em primeiro lugar, a competência para apreciar tal pleito, cabe, como já se disse linhas acima, ao STF, tendo em vista o que dispõe o art. 102, I, f, por se tratar de conflito entre entidade federativa e órgão da administração federal indireta.

Por derradeiro, aconselha-se que, dada a clareza do direito e a premência de se economizar verbas públicas, seja embutido na inicial capítulo específico colocando-se em relevo a chamada tutela antecipatória, por incidirem os requisitos do art. 273, do CPC. Trata-se de procedimento imensamente mais prático que o ajuizamento de duas ações, uma declaratória, outra cautelar, a primeira visando a declaração do direito à imunidade, a segunda visando a suspensão dos pagamentos.

Vale observar que a declaração do pleito mediante sentença não assegura a devolução dos pagamentos efetuados anteriormente ao ajuizamento da ação. Deverá ser cumulado ao pedido de declaração, outro, de natureza condenatória, visando a chamada "repetição do indébito". Em virtude da prescrição tributária efetuar-se em cinco anos, o alcance da devolução de erário não poderá retroagir para além deste termo.

Essa situação extrema se deve ao fato que o desvio de considerável parcela de recursos para ICMS (aproximadamente R\$ 3.600.000,00, por cada IFE, nos últimos cinco anos) implica no inadimplemento de outros compromissos das Universidades, que, em função disso, se vêm obrigadas a honrá-los com atraso, arcando com multas e demais cominações. Com isso, a espiral de prejuízos demanda mais e mais recursos que nunca atingem as reais finalidades do Ensino.

Disponível em:

<http://www.melloesouza.adv.br/index.php?pagina=artigos&carrega=200407261544>

Acesso em: 13 ago. 2009.