IMUNIDADE FISCAL — CONTRIBUINTE DE FATO

— A imunidade recíproca visa a resguardar os recursos de uma pessoa de direito público em relação aos tributos de outra, dentro do sistema federal.

— As pessoas jurídicas de direito público e suas autarquias não estão isentas do impôsto sôbre produtos industrializados, pela compra de equipamentos, ainda que pela repercussão sejam contribuintes de fato.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

União Federal *versus* Serviço Funerário do Município de São Paulo
Recurso extraordinário n.º 69.506 — Relator: Sr. Ministro
ALIOMAR BALEEIRO

ACÓRDÃO

Vistos e relatados êstes autos de recurso extraordinário n.º 69.506, do Estado de São Paulo, em que é recorrente, União Federal e recorrido, Serviço Funerário do Município de São Paulo, decide o Supremo Tribunal Fe-

deral, por sua Primeira Turma, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, à unanimidade, de acôrdo com as notas juntas.

Brasília, 10 de setembro de 1970. — *Luiz Gallotti*, Presidente. — *Aliomar Baleeiro*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro — Segurança impetrada pelo recorrido, o Serviço Funerário do Município de São Paulo, visando à isenção do Impôsto de Consumo sôbre produtos, nas vendas e fornecimento de máquinas, implementos e matérias-primas, que industriais fazem a pessoas jurídicas de direito público. Baseia seu pedido no princípio da imunidade recíproca prevista no art. 31, V, *a*, da Constituição Federal de 1946. O Serviço Funerário adquire aquelas mercadorias para fabricar caixões de defuntos.

O *writ*, concedido pela r. sentença de fls. 40, foi mantido pelo v. acórdão do Egrégio Tribunal Federal de Recursos (fls. 67).

2. Recorre extraordinàriamente a União (fls. 69), pelas letras *a* e *d*, sob alegação de que o v. acórdão recorrido teria negado vigência ao art. 2.º, da Lei n.º 3.520/58, art. 3.º, do Decreto n.º 45.422, de 1959, arts. 43 e 35, I, *a*, da Lei n.º 4.502/64, além de divergir de julgado desta Côrte no recurso extraordinário n.º 52.479. O recurso subiu por fôrça do agravo número 47.101, em apenso.

3. Nesta instância, a douta Procuradoria-Geral da República (fls. 85) manifesta-se favoràvelmente ao apêlo.

VOTO

O Sr. Ministro Aliomar Baleeiro (Relator) — A Fazenda constrói sua pretensão no seguintes argumento, a fôlhas 70-7:

"O mecanismo do impôsto em aprêço teve a seguinte evolução:

O art. 4.º, do Decreto-lei n.º 7.404, de 22/11/45, reproduzido pelo art. 2.º, da Consolidação do Impôsto de Consumo, Decreto n.º 26.149, de 5/1/49, que consolidou autorização da Lei n.º 494, de 26/1/148, determinava:

"Art. 2.º O impôsto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei, antes da saída dos produtos das fábricas, estabelecimentos comerciais, alfândegas e Mesas de Rendas, devendo o valor ser incorporado ao dos produtos e *cobrado do consumidor*, de acôrdo com as disposições que se seguem."

Ali estava inscrita a autorização legal de que, recolhido o impôsto à saída da fábrica, êste deveria ser incorporado ao produto e *cobrado do consumidor*,

Aliás, praxe legal, reiteradamente repetida através de diversos dispositivos legais, sendo o último a mantê-la o Decreto n.º 43.711, de 17/5/58, art. 3.º, que regulamentou a Lei n.º 2.974, de 28/11/56.

Esta determinação legal, porém, desapareceu com a Lei n.º 3.520/58, cujo art. 2.º, da Alteração 1.ª, foi reproduzido pelo art. 3.º, do Decreto n.º 45.422, de 1959:

"Art. 3.º O impôsto será pago pelos contribuintes referidos neste Regulamento, conforme se acha indicado nas tabelas *A* e *B* e respectivas alíneas, por guia ou por estampilhas, na forma estabelecida nos capítulos IX e X, devendo ser mencionado em parcela separada na nota fiscal."

Como se vê, desapareceu a autorização legal pela qual o fabricante podia recuperar o impôsto do consumidor. Permaneceu sòmente a prescrição de que o impôsto deve figurar em parcela separada na nota fiscal. Com esta prescrição visa o Fisco controlar fàcilmente se o impôsto foi ou não recolhido e por qual alíquota o foi.

Foi retirada, portanto, a seguinte determinação constante no antigo texto:

"devendo o seu valor (do impôsto de Consumo) ser incorporado ao dos produtos e cobrado do consumidor".

A nova Lei n.º 3.520/58, na sua Alteração 6.ª, item II, determinou expressamente a supressão do art. 99, da

Consolidação estabelecida pelo Decreto n.º 43.711, de 1958, já anteriormente mencionado:

"II — Fica suprimido o art. 99."

O art. 99, suprimido, dispunha:

"O impôsto, quando *ad valorem*, figurará, obrigatòriamente, em parcela separada na "nota fiscal" e será *cobrado do primeiro comprador pelo fabricante*, ficando, a partir dêsse momento, incorporado ao preço do produto".

Verificando-se, pois, que a lei erradicou definitivamente a autorização legal do *produtor* cobrar o impôsto do primeiro consumidor.

Tendo a Lei n.º 3.520/58 e seu Decreto n.º 45.422/59 estabelecido o real contribuinte do impôsto, e a Lei número 4.153, de 28/11/62, que nada inovou neste particular, a legislação que as sucedeu, Lei n.º 4.502, de 30/11/64, reproduziu e esclareceu esta determinação. Os arts. 34 e 35 são taxativos:

"Art. 34. É contribuinte do Impôsto de Consumo tôda pessoa natural jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo" (fls. 70-71).

II. O legislador, de certo, pode escolher com grande flexibilidade quem deva ser o sujeito passivo da obrigação tributário (CTN, art. 121). Pode ser o contribuinte aquêle que tem relação pessoal e direta com o fato gerador ou um *responsável*, isto é, aquêle que "sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigaçuo decorra de disposição expressa de lei" (CTN, art. 121 e §).

III. Outra coisa são as reações econômicas do sujeito passivo, para livrar-se, no todo ou em parte, do sacrifício exigido pelo pagamento do tributo. Há, por isso, vários fenômenos econômicos observados e analisados há mais de século. O mais freqüente é o da repercussão pelo qual o chamado contribuinte *de iure* soma ao preço a parcela do impôsto e assim a recupera do contribuinte *de facto*.

O legislador sabe perfeitamente que isso acontece nos mercados de livre concorrência. Por isos previa no Direito anterior, que o industrial transferia o gravame para o consumidor.

Se, depois na Lei n.º 3.520 e noutras, estatuiu que não haver repercussão, nem por isso esta deixará de ocorrer. Apesar de o Estado poder muito, ainda não pode revogar as leis da oferta e da procura. Se quiser manter um mercado de competição perfeita, e, às vêzes, imperfeita, essas leis inexoráveis operarão seus efeitos, a despeito das leis normativas. Um dêsses efeitos é a transferência dos tributos chamados, por isso mesmo, de *indiretos*. O CTN o reconhece expressamente, nos arts. 165 e 166. O S.T.F., *in Súmulas* n.os 71 e 546.

IV. Ora, a Constituição Federal adotou enfàticamente o princípio da imunidade recíproca, porque, segundo J. Marshall, que o formulou há século e meio em McCulloch *vs.* Maryland, "o poder de tributar implica no poder de destruir". A imunidade visa, pois, à preservação de uma Pessoa de Direito Público ameaçada pelos tributos de outra dentro do sistema federal de governos autônomos de competências distintas no mesmo território.

Importa saber não como o legislador federal escolheu o sujeito passivo do Impôsto de Consumo, mas se, pela maneira escolhida, o tributo vai onerar efetivamente outra Pessoa de Direito Público, suprimindo-lhe parte dos recursos disponíveis para custeio de seus serviços públicos. A realidade e não ficção jurídica escolhida pelo legislador, como técnica de consecução de seus objetivos. Aplicando êsse raciocínio simples no caso dos autos, perguntar-se-á, em primeira aproximação:

Quem vai suportar o ônus do Impôsto de Consumo nos equipamentos e matérias-primas fornecidos por industriais ao Serviço Funerário do Município? Êste ou aquêles industriais.

Não há dúvida possível de que os industriais adiantarão o *quantum* daquele tributo e o acrescentarão às suas

faturas, e cálculo de preço, recobrando tudo da Municipalidade.

Esta é imune pela Constituição e, então, não subsiste o expediente do legislador ordinário para tributá-la, escolhando sujeito passivo e omitindo a transferência dêste para os consumidores ou compradores. O que a Constituição Federal veda, limpa e confessadamente, não tolera por atalhos escusos ou sutis.

Por essa primeira aproximação, é impecável o v. acórdão, não tendo préstimo racional aquêles argumentos da União repetidos no começo dêste voto.

V. Mas, numa segundo aproximação, temos como presumlvel, salvo prova em contrário, que o Serviço Funerário fabrica as urnas funerárias e as vende aos que lhas compram para inumação de parentes, pagando o custo total, *inclusive o Impôsto de Consumo*. Então o consumidor final, o dono do defundo — é também o contribuinte final, ou seja, o contribuinte *de facto*. A Prefeitura também pode recuperar o impôsto.

VI. Êsses raciocínios me levariam a não conhecer do recurso, mas cumpro o dever de recordar que, noutros casos, os eminentes juízes, contra meu voto, decidiram pela imunidade do Serviço Funerário de São Paulo. Essa a dúvida, que me levou a deferir, para melhor exame da controvérsia, o recurso extraordinário. Essa dúvida tem sido resolvida a favor dos municípios nos casos já julgados ou arquivados no S.T.F.

VII. Todavia, não conheço do recurso. Pela letra *a*, não houve denegação de vigência dos dispositivos citados, mas interpretação razoável da *Súmula* n.º 400, tanto mais quanto é de prever-se que os juízes e desembargadores de São Paulo conhecem o Serviço Funerário e sabem se, "conforme com sua finalidade de auxílio às classes menos prósperas, vende os caixões a preços políticos, isto é, abaixo do custo global", caso em que não teria ocorrido a repercussão do impôsto.

O padrão é imprestável para a prova do dissídio, pois o v. acórdão no recurso ertraordinário n.º 52.479 cuida de caso diverso, — o de segurança requerida pelo industrial, o contribuinte *de iuri*, a Fábrica de Aço Paulista, que não tem legitimidade, pois transfere o ônus para o comprador (*R.T.J.*, *41*:695). A jurisprudência do S.T.F., como é lógico, negou mandado de segurança ao industrial impetrante, contribuinte de Direito, mas a tem concedido às Pessoas de Direito Público que, adquirindo produtos tributados, são contribuintes *de facto* (recurso no mandado de segurança n.º 18.264, Relator, D. Falcão, 4/11/68; recurso no mandado de segurança n.º 17.380, Rel., B. Monteiro, 13/11/67, R T J , *44*:127: recurso no mandado de segurança número 16.627, B. Monteiro, 24/10/67; agravo n.º 43.666, D. Falcão, *R.T.J.*, *6*:761); agravo n.º 68.450, A. Baleeiro, 4/12/69 etc.).

Já havia redigido êste voto, quando o Pleno, na sessão de ontem, julgando os embargos de recurso extraordinário n.ºs 68.097 e 68.215, decidiu que as Pessoas de Direito Público e suas autarquias não tinham direito à segurança contra a exigência do IPI, aos industriais, que lhes fornecem equipamentos, ainda que, pela repercussão, sejam contribuintes *de facto*.

Não convencido e ressalvando a opinião exposta neste voto, inclino-me à maioria desta Côrte, para conhecer e dar provimento ao recurso.

EXTRATO DA ATA

RE 69.506 — SP — Rel., Ministro Aliomar Baleeiro. Recte., União Federal. Recdo., Serviço Funerário do Município de São Paulo (Adv., Fernando Mascarenhas).

Decisão: Conhecido e provido.

Presidência do Sr. Ministro Luiz Gallotti. Presentes à sessão os Srs. Ministros Amaral Santos, Barros Monteiro, Djaci Falcão, Aliomar Baleeiro e o Dr. Oscar Corrêa Pina, Procurador-Geral da República, substituto.