

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO IPI E DO ICMS NAS AQUISIÇÕES FEITAS POR
ENTES FEDERADOS

Belo Horizonte

2021

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO IPI E DO ICMS NAS AQUISIÇÕES FEITAS POR
ENTES FEDERADOS

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Misabel Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte
2021

M528i Melo, João Paulo Fanucchi de Almeida
Imunidade tributária do IPI e do ICMS nas aquisições feitas por entes federados / João Paulo Fanucchi de Almeida Melo. – 2021.

Orientadora: Misabel Abreu Machado Derzi.
Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses 2. Imunidade tributária – Brasil – Teses
3. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – Teses 4. Imposto sobre produtos industrializados – Teses 5. Ente da Federação – Teses
I. Título

CDU 336.2(81)

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz CRB 6/2233.



FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

DEFESA DE TESE DE DOUTORADO
 ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO E JUSTIÇA
 BEL. JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO

Aos onze dias do mês de junho de 2021, às 14h00, via plataforma virtual, reuniu-se, em sessão pública, a Banca Examinadora constituída de acordo com o art. 73 do Regulamento do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, e das Normas Gerais de Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, integrada pelos seguintes professores: Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (orientadora do candidato/UFMG); Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito (Universidade FUMEC); Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG); Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior (UFMG); Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira (PUC Minas) e Prof. Dr. Fernando Daniel Moura Fonseca (Faculdade de Direito Milton Campos), designados pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, para a defesa de Tese de Doutorado do **Bel. JOÃO PAULO FANUCCHI DE ALMEIDA MELO**, matrícula nº **2017650905**, intitulada: **"IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO IPI E DO ICMS NAS AQUISIÇÕES FEITAS POR ENTES FEDERADOS"**. Os trabalhos foram iniciados pela orientadora do candidato, Prof^a. Dr^a. Misabel de Abreu Machado Derzi, que, após breve saudação, concedeu ao candidato o prazo máximo de 30 (trinta) minutos para fins de exposição sobre o trabalho apresentado. Em seguida, passou a palavra ao Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira, para o início da arguição, nos termos do Regulamento. A arguição foi iniciada, desta forma, pela Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira, seguindo-se-lhe, pela ordem, os Professores Doutores: Raphael Frattari Bonito, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Valter de Souza Lobato, Onofre Alves Batista Júnior e Misabel de Abreu Machado Derzi. Cada examinador arguiu o candidato pelo prazo máximo de 30 (trinta) minutos, assegurando ao mesmo, igual prazo para responder às objeções cabíveis. Cada examinador atribuiu conceito ao candidato, tendo se verificado o seguinte resultado:

- A Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (orientadora do candidato/UFMG)
 Conceito: A (100) cem
- A Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira (PUC Minas)
 Conceito: A (94) noventa e quatro
- A Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito (Universidade FUMEC)
 Conceito: A (94) noventa e quatro

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
 Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - https://pos.direito.ufmg.br


FACULDADE DE DIREITO UFMG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG
Prof. Dr. Fernando Daniel de Moura Fonseca (FDMC)

 Conceito: A (94) noventa e quatro
Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG)

 Conceito: A (94) noventa e quatro
Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior (UFMG)

 Conceito: A (94) noventa e quatro

A Banca Examinadora considerou o candidato João Paulo F. de A. Melo com nota 95. Nada mais havendo a tratar, a Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi, orientadora do candidato, agradecendo a presença de todos, declarou encerrada a sessão. De tudo, para constar, eu, Fernanda Bueno de Oliveira, Servidora Pública Federal lotada no PPG Direito da UFMG, mandei lavrar a presente ata, que vai assinada pela Banca Examinadora e com o visto do candidato.

BANCA EXAMINADORA:

Misabel de Abreu Machado Derzi
Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (orientadora do candidato/UFMG)

DocuSigned by:

Alessandra Machado Brandão Teixeira

847AA08F304A447

Profa. Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira (PUC Minas)

DocuSigned by:

Raphael Frattari Bonito

D5CC6A0615F44AA...

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito (Universidade FUMEC)

DocuSigned by:

Fernando Daniel de Moura Fonseca

D3C08844BB9A455...

Prof. Dr. Fernando Daniel de Moura Fonseca (FDMC)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

 Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
 Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - https://pos.direito.ufmg.br



FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

DocuSigned by:

4046A779C42042B...

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG)

DocuSigned by:

79AD17B2A39F41D...

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior (UFMG)

DocuSigned by:

7AC949DCA2DE49C...

- CIENTE: João Paulo Fanucchi de Almeida Melo (Doutorando)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - <https://pos.direito.ufmg.br>

Dedico este trabalho à minha amada mãe, Janine
Fanucchi de Almeida Melo: por e para ela, tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu pai, José Tarcízio de Almeida Melo, o meu primeiro e melhor professor. Reconheço publicamente que tenho o privilégio de tê-lo como exemplo e orientador. Atesto que, antes de grande jurista, o meu pai é um ser humano exemplar.

Fico feliz de concretizar um de seus sonhos: ter um filho com título da Casa de Afonso Pena, faculdade em que formou e se tornou doutor.

À minha esposa, Marina Aguiar, que, embora recém-casados, entende as minhas ausências, inclusive para elaboração desta tese. Prometo-te que, ultrapassada esta importante fase, serei mais presente.

Minha irmã, Janine Fernanda, que me deu o suporte necessário para seguir na redação da tese.

Agradeço à Professora Misabel Derzi, a minha maior referência no Direito Tributário. Entendeu os percalços que a vida me impôs e, pacientemente, me estimulou a seguir. Ficará, na minha memória, cada encontro que tivemos ao longo destes anos. Ela foi fundamental, digo, indispensável, neste trabalho, por trazer provocações e apontamentos indispensáveis e relevantes que foram usados no texto final. Quanto aprendido!

Aos Professores da UFMG, os meus mais sinceros agradecimentos, sobretudo nos exames de qualificação. Destaco aqueles que compuseram as minhas bancas: Dr. André Mendes Moreira, Dr. Valter Lobato e Dr. Thomas Bustamante.

Registro, ainda, agradecimento ao Professor Onofre Alves Batista Júnior que, ao longo desses anos, tive a oportunidade de me encontrar e trocar mensagens e ligações para tratar desta tese. As críticas, positivas e negativas, foram importantíssimas.

À minha ex-estagiária acadêmica, hoje advogada, Isabela Santos Batista, que me auxiliou nas pesquisas e revisões, notadamente no tormentoso primeiro semestre de 2020.

Ao estagiário acadêmico, Matheus Barbosa, que auxiliou no final do segundo semestre de 2020 e primeiro semestre de 2021.

Obrigado, Agda Mendonça e Ana Paula da Silva, pelo profissionalismo e dedicação na revisão do trabalho.

À equipe da Almeida Melo Sociedade de Advogados, uma verdadeira família, que me deu a retaguarda necessária para executar este sonho e projeto.

À PUC/MG, instituição em que leciono, na pessoa da Profa. Wilba Bernardes, que me concedeu a licença – indispensável – para poder focar e dedicar-me a esta tese.

Ao Município de Belo Horizonte, nas figuras dos amigos Danilo Amaral e Alfredo Vasconcellos e da Sra. Marília Celestino Xavier, que não pouparam esforços para disponibilizar informações importantes que, embora públicas, não eram de fácil acesso e localização.

“Try not to become a man of success, but rather try to become a man of value.”

(Albert Einstein)

RESUMO

A tese tem como foco central verificar a pertinência jurídica do Tema 342 elaborado pelo Supremo Tribunal Federal, que não reconhece o exercício do direito constitucional da imunidade tributária do ICMS e/ou do IPI nas aquisições ou compras feitas por pessoas jurídicas imunes, com ênfase, pelos entes federados. Revisitando o histórico de precedentes e a literatura, conclui-se que o STF não alcançou a melhor resposta correta. Assim, três grupos ou blocos de argumentos são utilizados para sustentar a conclusão desta tese: a começar com antítese aos fundamentos adotados pelo Supremo como *ratio decidendi* no paradigma, a passar com a inserção de argumentos relevantes não enfrentados pelo Tribunal e, para finalizar, com a adoção da teoria do direito como integridade de Dworkin. Logo, o Tema merece ser revisto e a sua aplicação automática não pode ocorrer, notadamente caso seja trabalhada a técnica de *distinguishing*.

Palavras-chaves: Imunidade tributária. IPI. ICMS. Aquisições. Entes federados.

ABSTRACT

The main focus of the thesis is to verify the legal pertinence of Theme 342 of the Brazilian Supreme Federal Court, which does not recognize the exercise of the constitutional right of ICMS and/or IPI tax immunity in the acquisitions or purchases made by immune legal entities, with emphasis, by federated entities. Revisiting the history of precedents and the literature, it is concluded that the STF did not attain the best correct answer. Thus, three groups or blocks of arguments are used to support the conclusion of this thesis: starting with antithesis to the fundamentals adopted by the Supreme Court as *ratio decidendi* in the paradigm, moving on with the insertion of relevant arguments not faced by the Court and, finally, with the adoption of Dworkin's theory of law as integrity. Therefore, the Theme deserves to be revised and its automatic application cannot occur, especially if the distinguishing technique is utilized.

Keywords: tax immunity. IPI. ICMS. Acquisitions. Federated entities.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA:

Figura 1 – Organograma da tese 31

QUADRO:

Quadro 1 – Disposições normativas do antigo Imposto sobre o Consumo (IC) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 318

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cronologia da instituição das contribuições sociais	57
Tabela 2 – Evolução da carga tributária brasileira segundo Ricardo Varsano – 2010-2017	58
Tabela 3 – Evolução da carga tributária – Brasil – 1947-2018	59
Tabela 4 – Despesas/investimentos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e ICMS neles embutidos – Belo Horizonte – 2006	332
Tabela 5 – Valores apurados com base na despesa empenhada – Belo Horizonte – Exercício 2019	334
Tabela 6 – Despesas/investimentos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e ICMS neles embutidos – Belo Horizonte – 2019	334

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

%	Por cento
§	Parágrafo
a.C	Antes de Cristo
AC	Ação Cautelar
ACO	Ação Cível Originária
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgRg no AI	Agravo Regimental no Agravo de Instrumento
AgRg no ARE	Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial.
AgRg no RE	Agravo Regimental no Recurso Extraordinário
AgRg no RESP	Agravo Regimental no Recurso Especial
AgRg	Agravo Regimental
AgRg em RE	Agravo Regimental em Recurso Extraordinário
AI	Agravo de Instrumento
Anvisa	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
ART	Anotação de Responsabilidade Técnica
Art.	Artigo
CD	<i>Compact disc</i>
CPC	Código de Processo Civil
CDC	Código de Defesa do Consumidor
Cebas	Certificado de Entidades Benéficas de Assistência Social
CGCT	<i>Code Général des Collectivités Territoriales</i>
Cide	Contribuição de intervenção no domínio econômico
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
Cofins	Contribuição para financiamento da Seguridade Social
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
Crea	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DPVAT	Danos pessoais de veículos automotores
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ED em Agravo em RE	Embargo de Declaração em Agravo em Recurso Extraordinário
Edv RE	Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário
Finsocial	Fundo de investimento social
HC	<i>Habeas corpus</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IC	Imposto sobre o consumo
ICM	Imposto de circulação de mercadorias

ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
Infraero	Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto provisório sobre a movimentação financeira
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IRPF	Imposto sobre a renda das pessoas físicas
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
ISS	Imposto sobre serviços
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
ITBI	Imposto sobre transmissão de bens inter vivos
ITCD	Imposto sobre a transmissão causa <i>mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
MAS	Apelação em Mandado de Segurança
Min.	Ministro
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança
n.	Número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PC do B	Partido Comunista do Brasil
PEN	Partido Ecológico Nacional
Petrobrás	Petróleo Brasileiro S/A
PI	Piauí
PIB	Produto interno bruto
PIS	Contribuição para Programa de Integração Social
PPP	Parceria público-privada
Procon	Programa de Proteção e Defesa do Consumidor
Prouni	Programa Universidade para Todos
RE	Recurso Extraordinário
Resp.	Recurso Especial
RMS	Recurso em Mandado de Segurança

RO	Recurso Ordinário
SAT	Seguro de acidente do trabalho
Sesi	Serviço Social da Indústria
STF	Supremo Tribunal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
THC	Tetra-hidrocarbinol
TJMG	Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais
TJPI	Tribunal de Justiça do Piauí
TRF-1ª	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF-3ª	Tribunal Regional Federal da 3ª Região

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
2	ALGUNS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO E DAS IMUNIDADES	35
2.1	Da primeira civilização do mundo ao estado de polícia	35
2.2	Estado Moderno	40
2.2.1	Estado Fiscal I ou Estado Liberal	40
2.2.1.1	Carga tributária do Brasil no período	45
2.2.1.2	O tratamento constitucional das imunidades tributárias no período	46
2.2.2	Estado Fiscal II ou Estado Social	50
2.2.2.1	Carga tributária do Brasil no período	51
2.2.2.2	Tratamento das imunidades tributárias nas Constituições de 1967 e 1969	51
2.2.3	Estado Democrático e Social de Direito ou Estado neoliberal	53
2.2.3.1	A carga tributária do Brasil após a Constituição de 1988	55
3	LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	61
3.1	Princípios constitucionais	64
3.1.1	Distinção entre princípios e regras	64
3.1.1.1	Paradigma clássico	65
3.1.1.2	Paradigma moderno	66
3.1.1.3	Paradigma contemporâneo	69
3.1.1.3.1	Teoria de Robert Alexy	70
3.1.1.3.2	Teoria de Humberto Ávila	72
3.1.1.3.3	Teoria de Ronald Dworkin	74
3.1.2	Posicionamento: regras podem ser excepcionalmente superadas com base em forte ônus de fundamentação	89
3.1.3	Motivos da escolha da teoria do direito como integridade para marco teórico desta tese	95
3.2	Princípios relevantes para a tese	97
3.2.1	Apontamentos iniciais	97
3.2.2	Justiça tributária	100
3.2.2.1	Igualdade tributária	100
3.2.2.2	Capacidade contributiva e vedação ao confisco	106
3.2.2.3	Uniformidade	114
3.2.3	Segurança jurídica em matéria tributária	115
3.2.3.1	Legalidade tributária	117
3.2.3.2	Irretroatividade tributária	123
3.2.3.3	Anterioridades ao exercício financeiro e nonagesimal	124
3.2.3.4	Especificidade	127
3.2.4	Transparência tributária	128
3.2.5	Liberdade de tráfego	128
3.2.6	Princípio do federalismo	130
3.3	Competência tributária	138
3.3.1	Classificação	140
3.3.2	Características	141
3.3.3	Competência tributária ativa e função da lei complementar	142

3.3.4	Competências tributárias: tipos ou conceitos?	147
3.3.4.1	Tipos e conceitos: lições da Professora Misabel Derzi	147
3.3.4.2	Competências como tipos	150
3.3.4.3	Competências como conceitos: posição do autor	151
3.3.5	Postura do Supremo Tribunal Federal ao tratar de competência tributária	158
3.4	Imunidades tributárias	165
3.4.1	A construção ou a ideia de imunidades tributárias	166
3.4.2	Experiências de outros Estados Nacionais em termos de imunidades (constitucionais) tributárias	170
3.4.3	Instituto da imunidade explícita ou implicitamente identificado no texto constitucional	174
3.4.4	Natureza jurídica da imunidade tributária: regra de delimitação da competência tributária	177
3.4.5	Imunidades tributárias e a diferenciação para não competência, não-incidência, isenção, alíquota zero e redução da base de cálculo	180
3.4.6	Imunidade tributária e espécies tributárias: não se limita aos impostos	186
3.4.7	Conceito	187
3.4.8	Hipóteses constitucionais	190
3.4.8.1	Classificações	190
3.4.8.2	Imunidades tributárias genéricas	193
3.4.8.2.1	Imunidade tributária recíproca	194
3.4.8.2.2	Imunidade dos templos de qualquer culto	215
3.4.8.2.3	Imunidade tributária sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei	224
3.4.8.3	Livros jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão	259
3.4.8.3.1	Imunidade tributária para fonogramas e videofonogramas musicais produzidas ou interpretadas por brasileiros	277
3.4.8.4	Imunidades tributárias específicas	279
3.4.8.4.1	Impostos	279
3.4.8.4.2	Taxas	286
3.4.8.4.3	Contribuições	288
3.4.9	Interpretação e aplicação das imunidades tributárias	289
4	O DIREITO CONSTITUCIONAL À IMUNIDADE DO ICMS E DO IPI NAS AQUISIÇÕES FEITAS POR ENTES FEDERADOS	298
4.1	Metodologia proposta nesta seção	299
4.2	Releitura dos fundamentos/ <i>ratio decidendi</i> e conclusão do STF sobre a matéria no paradigma RE n. 608.872/MG	300
4.3	Entendimento da doutrina nacional sobre o tema	305
4.3.1	Entendimento favorável à conclusão alcançada pelo STF	305
4.3.2	Entendimento desfavorável à conclusão alcançada pelo STF	306
4.4	Primeiro grupo: fundamentos não enfrentados pelo STF ao julgar o paradigma	308
4.4.1	Pelos recentes precedentes do STF o ICMS é receita dos estados e não do (re)vendedor que é mero depositário	308

4.4.1.1	Tema 69 julgado pelo STF no paradigma RE n. 574.706: “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”	308
4.4.1.2	Como o ICMS é receita dos estados e do Distrito Federal, a ausência de recolhimento pode configurar apropriação indébita	311
4.4.1.3	O (re)vendedor ser mero depositário conduz à conclusão de que não se deve cobrar ICMS e IPI dos entes federados	312
4.4.2	Argumentação específica do IPI: pela normatização infraconstitucional o imposto é receita da União	314
4.4.3	A manutenção do ICMS e do IPI nas aquisições feitas por entes federados atinge os seus patrimônios violando o art. 150, VI da CRFB	320
4.4.4	A transparência não se limitando a elucidar a tributação das operações, mas como mecanismo constitucional implementador da imunidade em estudo	327
4.4.5	A necessidade de salvaguardar as normas constitucionais de repartição de receitas tributárias e a interpretação teleológica por meio do critério econômico	330
4.4.5.1	A carga tributária efetiva do IPI e do ICMS e o impacto nos orçamentos dos municípios	330
4.4.5.2	Empiricamente a técnica infraconstitucional fere os propósitos constitucionais atinentes à arrecadação tributária	335
4.4.5.3	A interpretação teleológica se valendo do critério econômico	337
4.4.6	A consequência específica da imunidade tributária do ICMS e do IPI: a regra constitucional da não-cumulatividade	340
4.4.7	Pelas decisões do STF, no que toca à tributação, seria mais interessante a pessoa jurídica imune importar a comprar no mercado interno: entendimento que viola a igualdade, a soberania nacional e contraria a preservação do mercado interno	346
4.5	Segundo grupo de argumentos: superabilidade dos fundamentos adotados pelo STF	351
4.5.1	A indevida utilização dos fundamentos infraconstitucionais para definir “contribuinte de fato” x “contribuinte de direito” e classificar impostos	351
4.5.1.1	“Contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” são trazidos ao ordenamento jurídico positivo no âmbito infraconstitucional e não podem reduzir direito de índole constitucional	351
4.5.1.2	Revisitando precedentes do STF nas décadas de 60 e 70 do século passado	354
4.5.1.3	Não se pode afastar a imunidade tributária sob fundamento infraconstitucional	367
4.5.1.4	Apontamentos conclusivos da seção	378
4.5.2	A pessoa jurídica imune nas aquisições que fizesse desembolsaria preço, e não tributo	380
4.6	Terceiro grupo de argumentos	385
4.6.1	Releitura da teoria de Ronald Dworkin: Direito como integridade	385
4.6.1.1	A teoria de Dworkin: necessário temperamento para utilização no Brasil	385
4.6.2	Direito como integridade e a teoria da transcendência dos motivos determinantes	397
4.6.3	Direito como integridade e a teoria da transcendência dos motivos determinantes: o direito a imunidade em estudo não pode ser afastado se levados a sério os precedentes – <i>ratio decidendi</i> – do STF	406
5	CONCLUSÕES	411
	REFERÊNCIAS	427

1 INTRODUÇÃO

A pergunta a ser respondida nesta tese é de amplo conhecimento dos estudiosos do direito tributário: é possível garantir o direito à imunidade tributária do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) na hipótese de aquisições/compras realizadas por pessoas jurídicas imunes, em especial, os entes federados?

A conhecida argumentação de que os adquirentes em geral não são contribuintes desses impostos, nos termos da lei infraconstitucional, seria suficientemente forte para afastar a mencionada imunidade?

Os argumentos desenvolvidos nesta tese podem e devem ser utilizados em favor das demais pessoas jurídicas subjetivamente imunes e, não somente, dos entes federados, nos termos do art. 150, VI e §§ 2º e 3º da Constituição. Bastariam eles. No entanto, a proposta é delimitar a tese e, especialmente, se valer de argumento, ainda mais forte, em favor dos entes federados, que não se estende às demais hipóteses de imunidades previstas na Constituição: o princípio federativo, elevado à cláusula pétrea constitucional, nos termos do **art. 60, § 4º da Constituição**.

Avaliador e leitor podem, ao se depararem com o título e com a exposição que seguirão, entender que a relevância temática estaria prejudicada, considerando que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar em repercussão geral o recurso extraordinário - **RE 608.872**, caso Casa de Caridade Muriaé x Estado de Minas Gerais¹, concluiu pela impossibilidade de se reconhecer o direito à imunidade do ICMS nas aquisições/compras de bens e produtos por pessoas jurídicas imunes.

A Recorrida no paradigma, Casa de Caridade Muriaé, é resultado de plano audacioso desenvolvido pelo Coronel Izalino Romualdo da Silva que se concretizou em 1927, na cidade de Muriaé/MG. Pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, a Casa de Caridade Muriaé foi administrada por décadas pelas Irmãs Marcelinas, sendo que o Estado e a União reconheceram a sua utilidade pública, respectivamente, nos anos de 1977 e 1983.²

1 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

2 HOSPITAL SÃO PAULO. Casa de Caridade de Muriaé. **Histórico**. Muriaé, MG: HPMAS, [200?]. Disponível em: <https://www.hsp.org.br/conteudo/detalhe/6/historico> . Acesso em: 2 abr. 2021.

Registre-se, desde já, que, no processo afetado como paradigma, a Recorrente não é um ente federado e, por isso, não pôde se valer do argumento adicional relevante, como trazido acima, que é o princípio federativo. Claro, todos os demais argumentos que serão desenvolvidos ao longo desta tese são suficientemente fortes para, respeitosamente, superar a conclusão alcançada pelo STF no julgamento do paradigma. Todavia, repisa-se para frisar, sem o importante argumento adicional da violação ao princípio federativo.

Por *distinguishing*, aponta-se, desde já, que a repercussão geral julgada não se aplica automaticamente aos entes federados. Isso porque o caso julgado não tinha como parte um ente federado – questão subjetiva – e, por conseguinte, não proporcionou ao STF analisar e aplicar argumento jurídico constitucional relevante, de cunho objetivo, no caso, a (não) aplicação do princípio do federalismo.

A propósito, no momento da conclusão do julgamento do paradigma, foi editado o **Tema 342**, cujo conteúdo é:

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.³

O precedente, que tratava de ICMS, acabou formulando o Tema que, por extensão, afeta o IPI.

Entretanto, entende-se que a pesquisa não está prejudicada. Até pode se reconhecer que ela pode ficar menos atrativa, em razão da sua limitada aplicação empírica. Exatamente por isso o desafio fica ainda mais fascinante para o investigador.

Os pragmáticos podem dizer que seria pesquisa com pouco efeito prático justamente por existir decisão do STF com repercussão geral, devendo ser obrigatoriamente respeitada e aplicada.

Entretanto, o fato de o STF ter decidido a matéria em sede de repercussão geral não impede qualquer investigação acadêmica.

Como resposta àqueles que porventura possam assim pensar, alguns argumentos.

De início, a presença de julgamento decidido em sede de repercussão geral e, até mesmo, súmula vinculante, podem ser revistos pelo STF.

Ainda como contra-argumento igualmente de cunho pragmático, vale trazer exemplo empírico. O STF, nas últimas décadas, revisou entendimento três vezes no que se refere à (im)possibilidade de cumprimento de sanção com base em acórdão de segunda instância, a denominada “prisão em segunda instância”.

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

Em 2009, no *habeas corpus* – **HC 84.078**, caso do paciente Omar Coelho Vitor⁴, o STF entendeu que o condenado poderia recorrer em liberdade, mesmo após a condenação pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG).

No ano de 2016, ao julgar o **HC 126.292**, caso do paciente Márcio Rodrigues Dantas⁵, o STF mudou o posicionamento e, por conseguinte, autorizou a prisão e cumprimento após acórdão de segunda instância e independentemente de trânsito em julgado.

Por fim, no final do ano de 2019, ao julgar as Ações Declaratórias de Constitucionalidade – **ADCs 43, 44 e 54**, casos que tiveram como proponentes o Partido Ecológico Nacional (PEN), Partido Comunista do Brasil (PCdoB) e o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)⁶, nova reviravolta, dessa vez restabelecendo entendimento firmado em 2009.

Claro, precedente isolado é mais facilmente superado, modificado, alterado etc. comparativamente do que acórdão com súmula vinculante, repercussão geral, súmula etc.

Não obstante, nesse campo prático, pode-se concluir que qualquer decisão do STF pode ser modificada.

Nesse espeque, não há que se falar em definitividade ou irreversibilidade de teses e súmulas, mesmo oriundas do STF.

No Brasil, apenas ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada são irreversíveis.

Mesmo assim, coisa julgada, que faz lei entre as partes, pode ser revista, considerando a possibilidade de ação rescisória, nos termos da lei – **art. 966 do CPC**⁷, por exemplo – e a utilização da teoria da relativização da coisa julgada.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 84.078**. Paciente: Omar Coelho Vitor. Reclamado: Relator do HC no TJMG. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, 5 fev. 2009a.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 126.292**. Paciente: Márcio Rodrigues Dantas. Reclamado: Relator HC no STJ. Relator: Teori Zavascki. Brasília, DF, 17 fev. 2016b.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 43**. Requerente: Partido Ecológico Nacional. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019d.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 44**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019e.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 54**. Requerente: Partido Comunista do Brasil. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019f.

⁷ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I – se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II – for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III – resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV – ofender a coisa julgada;

V – violar manifestamente norma jurídica;

VI – for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII – obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não podia fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII – for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 15 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015a.

Em termos de relativização ou superação da coisa julgada, dentre outros exemplos, vale recordar o que foi decidido pelo STF no **RE 363.889**, caso Ministério Público do Distrito Federal e Territórios x Diego Goiá Schmaltz.⁸

O Tribunal entendeu ser constitucional a propositura de novo processo visando investigar paternidade quando o primeiro foi julgado improcedente por ausência de provas. Com a descoberta e viabilidade do exame de DNA, o interessado pode propor novo processo visando a realização do referido exame e, assim, verificar/descobrir a paternidade. Dessa forma, mesmo com a coisa julgada material, que não acolheu o pedido formulado em razão da insuficiência de prova, o STF admitiu a propositura de novo processo. Para tanto, o fundamento de que a busca da verdade material deve ser objetivo serviu de sustentação.

Na seara tributária, os limites da coisa julgada são debatidos na doutrina e na jurisprudência. Afinal, a coisa julgada que afasta determinada relação jurídica-tributária se aplica para frente, mesmo após o trânsito em julgado? Ou, abarcaria apenas o período prescricional e o do curso da ação? A modificação legislativa infraconstitucional, ainda que mantenha a identidade de conteúdo, seria suficiente para afastar coisa julgada?

Ademais, registra-se que o paradigma julgado não se aplica, automaticamente ou por extensão, aos entes federados, tendo em vista que o princípio do federalismo não foi sequer ventilado nas razões de decidir, até mesmo porque a Recorrente, no paradigma, não era um.

Pois bem.

Ao fixar o **Tema 342**, acima transcrito, o STF debruçou-se sobre três argumentos jurídicos principais e que merecem atenção especial.

No **RE 608.872**⁹, em síntese, sustentou a impossibilidade de se garantir o direito constitucional à imunidade tributária nos casos de IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados, pontuando que: (1) deve-se reconhecer a imunidade tributária apenas para o contribuinte de direito, sendo irrelevante qualquer tipo de argumento trazido pelo contribuinte de fato, que seria estranho na relação jurídica-tributária; (2) esse entendimento/conclusão é/era majoritário e existente desde os anos 70 no âmbito do STF; (3) o ICMS e o IPI configuram preço, e não tributo, na nota fiscal de venda.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 363.889/DF**. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios. Recorrido: Diego Goiá Schmaltz. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, 2 jun. 2011d.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

Destaca-se que outros argumentos relevantes poderiam ter sido apreciados e analisados quando o julgamento foi realizado.

Ora, tratando-se de tema julgado em sede de repercussão geral, todos os fundamentos jurídicos relevantes e cabíveis, ainda que não suscitados nos autos, devem ser devidamente enfrentados, até mesmo para que o tema, na medida do possível, possa ser exaurido na Corte.

O processo julgado em repercussão geral passa a ser objetivo, razão pela qual as decisões alcançadas transcendem os interesses subjetivos das partes originárias.

Afinal, se o *case*, especialmente, a conclusão/dispositivo/tese vinculará todos os processos em tramitação no Poder Judiciário, a negativa de enfrentamento de um argumento trazido esvazia a legitimidade da repercussão geral.

Na pior das hipóteses, caso o argumento, especialmente um que seja relevante e venha a ser repetido constantemente pelos jurisdicionados, não seja enfrentado quando do julgamento, a conclusão final pode ficar procrastinada e o tema em questão voltar a ser debatido, claro, abarcando pontos não enfrentados anterior e oportunamente pelo STF.

Para exemplificar, note-se que uma das teses desenvolvidas pela defesa que se refere à necessidade de tratamento isonômico entre as operações realizadas no mercado interno com mercado externo, foi expressamente não enfrentada pelo Tribunal. Vale a citação direta:

Cumprimentando a todos, início, Senhora Presidente, louvando as manifestações feitas da tribuna, todas elas de maneira bastante apropriada, mas só destacando, em relação ao ilustre advogado, *amicus curiae*, que trouxe a questão relativa à isonomia entre importador e adquirente de bens, entre adquirente de bens no mercado nacional e no mercado internacional, **que esse tema não é objeto deste recurso. Só para deixar bem claro isso.** Aqui não se discute essa questão relativa à aquisição no mercado interno ou no mercado externo.¹⁰ (destaque-se)

Dessa forma, como nem todos os argumentos relevantes foram apreciados no referido julgado, tendo em vista a delimitação do objeto recursal, como trazido expressamente pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, conclui-se que o tema ainda não seria definitivo no STF.

Em outras palavras, excluindo-se os pontos que foram enfrentados diretamente no acórdão, portanto, que formaram o objeto recursal do paradigma, outros fundamentos jurídicos cabíveis e pertinentes podem ser levados ao STF e, assim, provocar novamente a apreciação da matéria. Para tanto, a técnica do *distinguishing* deve ser adotada.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

Claro, não seria ou será fácil levar o tema novamente ao STF, ainda que se valendo de outros fundamentos jurídicos relevantes não enfrentados, uma vez que o sistema processual vigente conta com várias restrições.

Entretanto, reafirma-se que o tema, no quesito material, mereceria ser enfrentado de forma total e integral, e não apenas parcial, notadamente levando em consideração que se trata de repercussão geral.

Antecipa-se raciocínio no sentido de que processos que sustentam a imunidade em questão que trazem fundamentos não enfrentados pelo STF, como, por exemplo, aquele que se refere à violação da isonomia de tratamento do mercado interno com o mercado externo, não podem se sujeitar ao **Tema 342**.

Entende-se que a aplicação do tema somente tem vez quando houver identidade de fundamentos jurídicos usados no paradigma com outro(s) processo(s) que tramitam no Judiciário. Por exemplo, processo que discute a imunidade em estudo sob a argumentação de violação da mencionada isonomia/igualdade não pode se sujeitar automaticamente ao **Tema 342**.

Isso porque a *ratio decidendi* conduz à conclusão/dispositivo e à formulação da tese formulada judicialmente. Não tem como dissociar.

Se assim não o for e sendo admitido que o tema formulado pelo STF se aplica a todos os casos que tenham identidade de pedido, embora com diferentes causas de pedir daquelas lançadas no paradigma, parece ser chancela inconstitucional de que o Judiciário poderia impropriamente legislar.

Não parece ser legítimo que o Tribunal possa pinçar os argumentos que pretende enfrentar dentro de um universo que lhe é apresentado e, em seguida, decidir e formular teses. Este tipo de conduta não tem amparo constitucional.

Daí porque o Judiciário deve dar respostas às provocações que lhe são apresentadas, tendo como dever enfrentar todos os argumentos e fundamentar as suas decisões, como assim estipula a Constituição, no **art. 93, IX**. Em especial, quando se trata de processos objetivos que conduzirão à replicação em massa.

Portanto, em processos que servem de paradigma para formulação de tese, súmula vinculante, ações diretas etc., as conclusões alcançadas são diretamente ligadas ao contexto fático e, especialmente, causa de pedir. Portanto, sendo diferentes os fatos e, especialmente, as causas de pedir, as conclusões ou teses não podem ser automaticamente aplicadas.

Dessa forma, embora se tenha o Tema 342 no STF, pode-se apontar que ele pode e deve ser superado, tendo em vista que os fundamentos que serão apresentados ao longo da tese são distintos daqueles usados no paradigma e são suficientemente fortes para tanto.

O que se propõe nesta tese é demonstrar, com base em argumentos jurídicos diversos, a possibilidade de garantir a imunidade tributária subjetiva, para fins de ICMS e IPI, no caso de aquisição/compra de produtos, mercadorias e bens por entidades subjetivamente imunes, especialmente os entes federados.

Feitas essas considerações iniciais, com nítido viés de justificar a escolha e delimitar o tema-problema e alertar que há espaço de pesquisa e discussão judicial visando alcançar efeitos concretos, passa-se a propor resposta à pergunta lançada.

Para enfrentar o tema-problema a resposta será construída, diga-se, levando em conta três grupos de argumentação.

Trata-se de proposta que poderia ser mais didática para fins de exposição linear e coesa do raciocínio defendido.

Adverte-se, desde já, que todos os fundamentos que serão apresentados nos mencionados três grupos são individual ou isoladamente fortes para superar o **Tema 342**. Entretanto, caso sejam todos somados, o raciocínio da defendida superabilidade fica ainda mais forte.

Nessa linha de raciocínio, no primeiro grupo, propõe-se a trazer à tona argumentos que não foram enfrentados pelo STF quando decidiu o **Tema 342**.

Conforme seção 3.4.1, em recentes casos, o STF decidiu que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da seguridade social (Cofins) e que a falta de recolhimento do ICMS pelo comerciante/(re)vendedor, ainda que outros requisitos tenham que ser verificados caso a caso, sob o argumento de que o tributo é receita dos estados e Distrito Federal. Dessa forma, o ICMS não é receita do comerciante/(re)vendedor em geral, que é mero depositário.

Ora, levando em conta esse raciocínio, caso o “véu seja levantado”, isto é, seja excluída a figura do depositário, ocorrerá a revelação do que parece ser óbvio: a relação, se direta, seria entre adquirente e estados e Distrito Federal.

Assim, caso o adquirente seja ente federado, a manutenção do ICMS e do IPI nas aquisições feitas acaba violando a imunidade constitucional. Por exemplo, Município que paga energia elétrica tem que arcar com ICMS – e outros tributos – em favor do Estado. A concessionária, mera depositária, apenas recolheria e repassaria aos cofres públicos. Como seria

possível admitir este tipo de situação, sendo que o pacto federativo é alçado como cláusula pétrea?

Ligado a este primeiro raciocínio outro logo vem à mente. Talvez não seja o mais forte porque reporta à legislação infraconstitucional. É que pela recente legislação do imposto de renda, o IPI sequer compõe a receita bruta dos industriais e equiparados. O tema será tratado na seção 4.4.2, mas a título de introdução, destaca-se que a legislação do imposto de renda escancara que o IPI não é receita do industrial ou equiparado, que, na verdade, é mero depositário.

Na sequência, seção 4.4.3, mais um argumento deve ser lembrado. A manutenção do IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados acabam atingido os seus patrimônios. É de se lembrar que a imunidade constitucional impede que a tributação recaia sobre o patrimônio dos entes federados.

Então, defende-se que as aquisições feitas por entes federados não devem ter o IPI e o ICMS. Isso porque essas operações devem operacionalizar mutações ou substituições patrimoniais, e não decréscimos. É dizer que as aquisições feitas por entes federados sem IPI e ICMS viabilizarão a substituição patrimonial; com os impostos ocorrerá o decréscimo.

Logo, na linha defendida na seção 4.4.4, a transparência tributária teria sua finalidade ainda mais relevante, não se limitando à sua importante função de dar publicidade da tributação aproximada aos consumidores. Neste caso, a transparência passa a ser importante instrumento para que os entes federados possam exigir que os preços não sejam majorados, aumentando, assim, a margem de lucro do (re)vendedor, em razão da exclusão do ICMS e do IPI.

Para tanto, o ente federado poderá verificar o preço da “prateleira” e, por conseguinte, exigir a redução/exclusão dos impostos. Não tendo êxito, terá, ao menos, dois caminhos: (1) buscar outro fornecedor ou (2) reivindicar que as entidades de defesa do consumidor e, até mesmo, o Judiciário, façam com que seu direito não seja violado.

Ainda, pela interpretação teleológica das imunidades, historicamente adotada pelo STF, na seção 4.4.5.3 será defendido o raciocínio que o critério econômico – e não interpretação econômica – revelado desde a Constituição de 1988 pode ser levado a sério e viabilizar o raciocínio aqui defendido.

Neste sentido, restará demonstrado que a técnica de tributação eleita pelo legislador infraconstitucional acaba atingindo a técnica de repartição de receitas tributárias.

Há claro desvirtuamento do legislador ordinário que acabou criando figura constitucionalmente impensada: a Constituição, que dividiu competências tributárias e, para efetivo equilíbrio, determinou partilha de receitas, acaba sendo violada quando o legislador

infraconstitucional, por simples técnica de tributação, cria a figura do depositário e, ao fim, acaba tributando o adquirente/comprador que pode ser ente federado.

A Constituição prevê a divisão de competências e repartições de receitas. O legislador infraconstitucional cria, por via oblíqua, medida que retira receitas de entes federados, em específico, estados e municípios.

O legislador infraconstitucional deve atuar em sintonia com o texto constitucional positivo. Daí porque outros modelos adotados no mundo poderiam ser implementados no País, como, por exemplo, o norte-americano, que dissocia totalmente tributo e preço de venda de produtos e mercadorias, ou o francês, que determina o reembolso de tributos aos entes federados que suportaram o IVA nas suas aquisições.

Um sexto argumento é apresentado na seção 4.4.6. No caso, não se pode perder a regra constitucional da não-cumulatividade, art. 155, § 2º, II da CRFB¹¹, que dá tratamento tributário específico nas operações com “não-incidência”, que compreende as imunidades: o dever de estorno ou anulação de créditos da operação anterior, a denominada “entrada”.

Decerto, o regramento constitucional não foi criado para regulamentar as operações de saídas/vendas de pessoas jurídicas imunes, uma vez que não é presumível que elas operem como indústria ou equiparado e (re)vendedora.

A resposta constitucional para imunidade do ICMS e, por extensão em razão de entendimento do STF, ao IPI¹², estaria no comando da não-cumulatividade.

Por fim, na seção 4.4.7, defende-se que a interpretação, hoje consagrada no STF, acaba por ser desinteressante ao mercado nacional, o que violaria a igualdade e o disposto no **art. 219 da CRFB**. Pela Constituição, o mercado nacional é patrimônio nacional e, portanto, merece ser preservado.

Ao garantir a imunidade do IPI e do ICMS nas importações feitas por entes federados, pelo menos no aspecto tributário, fica mais interessante importar a comprar no mercado interno.

Com todos esses fundamentos, o segundo grupo de argumentos vem à tona. No caso, propõe-se combater os fundamentos adotados pelo STF no paradigma. Como se fosse uma antítese.

¹¹ “[...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.819/RS**. Recorrente: Jofran Embalagens LTDA. Recorrido: União. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 29 set. 2010h.

De início, combate-se o argumento adotado “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato” e classificação dos impostos à luz do Código Tributário Nacional (CTN). Por ser instituto de ordem constitucional, a imunidade tributária deve ser interpretada nessa fonte normativa, e não em qualquer outra.

Não cabe a interpretação da Constituição à luz da legislação infraconstitucional.

Para se interpretar imunidade tributária, deve-se observar o texto constitucional. Não cabe a observância da legislação infraconstitucional.

Não soa bem que o legislador infraconstitucional, que deve definir contribuintes dos impostos, nos termos do **art. 146 da CRFB**¹³, venha, ainda que de forma oblíqua, limitar instituto de ordem constitucional, inclusive alçado com *status* de cláusula pétreia.

A argumentação mais usada e certamente a mais forte contrária à tese aqui defendida, de que o adquirente paga preço, e não tributo, será alvo de análise específica na seção 4.5.2.

Com isso, propõe-se, enfim, ingressar no terceiro grupo de argumentos da tese.

Aqui, adotar-se-á a teoria de Ronald Dworkin, o Direito como Integridade, marco teórico desta tese.¹⁴ Com base nas lições de Dworkin, propõe-se fazer teste de integridade considerando as decisões do STF em matéria tributária.

Não se pode olvidar que a decisão proferida pelo STF, à luz da teoria de Dworkin, é coerente, por reafirmar entendimento proferido nos anos setenta do século passado e que passou a ser repetido, exceto no que se refere a determinados momentos específicos na história do STF.

A decisão, embora coerente, não observa o ideal de integridade.

Vale revistar a distinção de coerência e integridade para Dworkin:

Será a integridade apenas coerência (decidir casos semelhantes da mesma maneira) sob um nome mais grandioso? Isso depende do que entendemos por coerência ou casos semelhantes. Se uma instituição política só é coerente quando repete suas próprias decisões anteriores o mais fiel ou precisamente possível, então a integridade não é coerência; é, ao mesmo tempo, mais e menos. A integridade exige que as normas públicas da comunidade sejam criadas e vistas, na medida do possível, de modo a expressar um sistema único e coerente de justiça e equidade na correta proporção. Uma instituição que aceite esse ideal às vezes irá, por esta razão, afastar-se da estreita linha das decisões anteriores, em busca da fidelidade aos princípios concebidos como os mais fundamentais a esse sistema como um todo.¹⁵

¹³ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.” BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 263-264.

Assim, neste segundo grupo propõe-se trazer alguns apontamentos críticos no tocante à forma de decidir pelos tribunais superiores em processos afetados à repercussão geral, cujos efeitos transcendem às esferas jurídicas das partes litigantes.

A conclusão alcançada ou dispositivo de um julgado do STF é, indubitavelmente, importante, mas as razões, os fundamentos, os argumentos ou a causa de decidir, são igualmente relevantes.

Em um Tribunal Supremo as decisões não podem ser tomadas caso a caso desconsiderando os precedentes e a história.

Os argumentos utilizados devem ser visualizados como de natureza constitucional.

Os julgados que tratam de matéria idêntica ou semelhante precisam ser revisitados.

Entretanto, os raciocínios e fundamentos – motivos determinantes – lançados nos julgados da Suprema Corte são tão importantes quanto as conclusões e os dispositivos.

Nessa linha expositiva, levando a sério os raciocínios, os fundamentos, a *ratio decidendi*, bem como a conclusões e os dispositivos dos precedentes é que se poderá chegar à resposta correta, dando integridade ao direito e se adequando à esperada segurança jurídica.

Numa tentativa de exposição mais clara, o que se coloca é que o STF, como instituição, ao expor argumentos jurídicos por intermédio dos seus interlocutores, os ministros, não pode desconsiderar os argumentos, os fundamentos, os princípios desenvolvidos nos casos que tramitam na Corte, o que, de certo, aumenta previsibilidade ao jurisdicionado, corolário da segurança jurídica.

Com ligação com a teoria do direito como integridade de Dworkin, o STF chegou a tratar, talvez sem o debate ou profundidade esperados, em especial pela composição atual, da teoria da transcendência dos motivos determinantes.

A referida teoria admite, nas palavras do Ministro Celso de Mello

[...] em processo de fiscalização normativa abstrata, em ordem a proclamar que o efeito vinculante refere-se, também, à **própria "ratio decidendi"**, projetando-se, em conseqüência, para além da parte dispositiva do julgamento, "in abstracto", de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade.¹⁶ (destaque-se)

Além de Celso de Mello, os Ministros Dias Toffoli e Gilmar Mendes defendem a utilização da referida teoria.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Medida Cautelar na Reclamação nº 2.986**. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: Juíza do Trabalho da 5ª Vara do Trabalho de Aracaju. Relator: Celso de Mello. Brasília, DF, 11 mar. 2005a.

Gilmar Mendes já consignou seu entendimento favorável em precedentes e em textos acadêmicos. Talvez, no STF, seja o maior defensor da teoria.

Por isso, precedentes tratando de imunidade tributária serão revisitados nesta tese, trazendo à tona os argumentos e fundamentos utilizados nas tomadas de decisões ao longo dos anos, com destaque àquelas proferidas em controle abstrato ou com repercussão geral especialmente após a promulgação da Constituição de 1988, o que, por conseguinte, servirá de sustentação para mais uma conclusão favorável ao reconhecimento da tese: levando em conta os argumentos desenvolvidos em precedentes e conclusões históricas do STF, como integridade e segurança jurídica, o reconhecimento da imunidade do IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados é medida que impera.

Considerando os precedentes do STF sobre matéria tributária, apenas a título de introdução, questiona-se: (1) sendo o ICMS receita dos estados e Distrito Federal, como os entes federados devem recolher este tributo, repassando ao “mero depositário”? Não seria violação ao princípio federativo? (2) como limitar direito constitucional, o da imunidade, em razão de técnica adotada pelo legislador infraconstitucional, seja para definir contribuinte, seja para classificar impostos? (3) Como seria possível, nesse caso, interpretar a Constituição à luz da legislação infraconstitucional? (4) o STF entende que a imunidade de impostos não se limita àqueles classificados como incidentes sobre renda, patrimônio e serviços. Por que não admitir para o ICMS e IPI, conforme este estudo?

Delimitado o tema-problema e o caminho a ser percorrido para alcançar a resposta que se pretende, ilustrativamente a tese teria o organograma da Figura 1.

Metodologicamente, o desenvolvimento da tese seguirá a seguinte linha expositiva.

Na primeira seção, propõe-se revisar a história/alguns fundamentos da tributação e das imunidades, de modo que seja possível aferir os diferentes raciocínios utilizados na história, especialmente no Brasil.

A história, ou passado, é o alicerce que sustenta a realidade do presente. Por isso, para compreender o atual, torna-se necessário revisar o que antecedeu. O que se faz hoje somado ao passado é que construirá o futuro. Assim, não resta alternativa senão tentar acertar e ser justo, sob pena de macular o futuro.

Ainda neste primeiro capítulo, será exposta, em números, a carga tributária atual do Brasil.

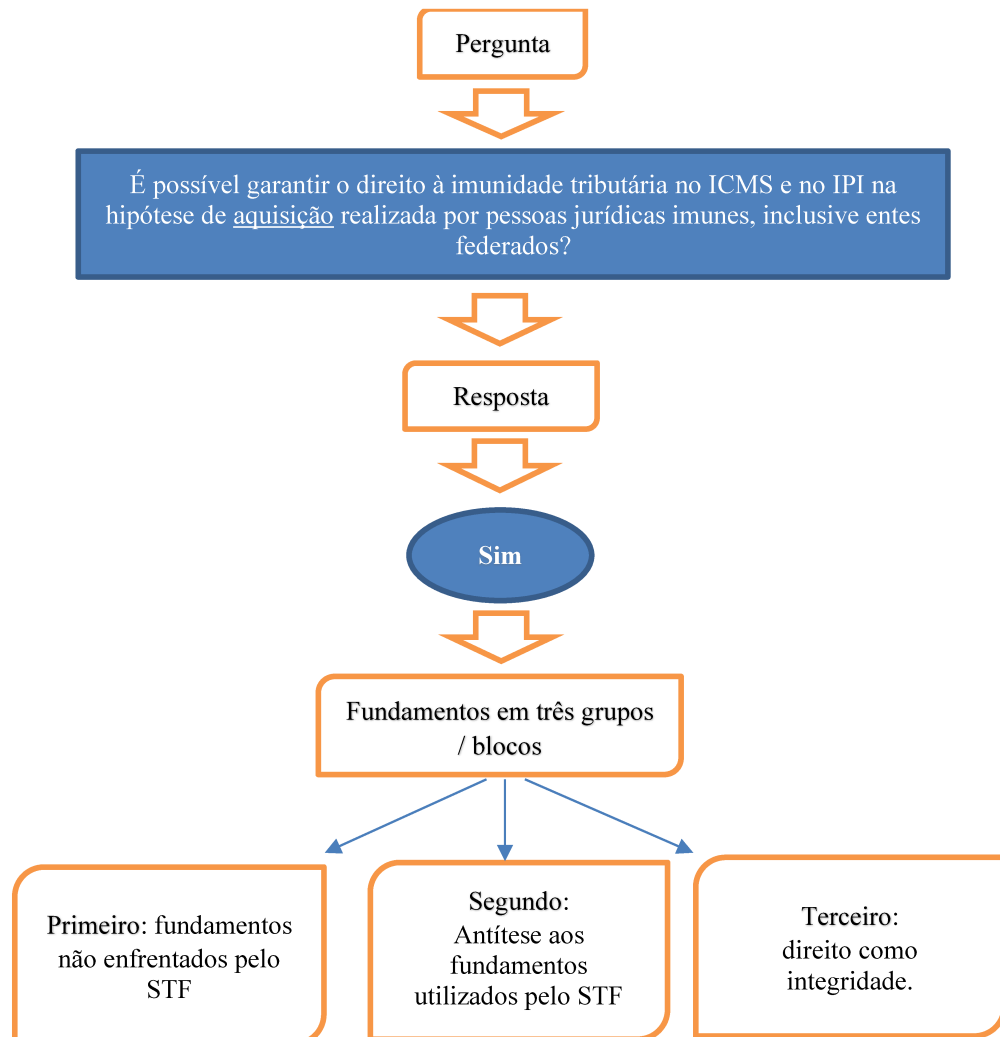
Nesta oportunidade, será possível verificar que a tributação, infraconstitucionalmente rotulada como sendo sobre o consumo – mais alta do que a tributação sobre a renda, patrimônio e previdência – corresponde à metade da carga tributária total. Em específico ao tema em

estudo, o ICMS e IPI, conjuntamente, impactaram, no ano de 2017, em quase 23% da carga tributária total.

O propósito específico desta análise visa amparar empiricamente um dos pontos que se pretende explorar: tendo em vista a repercussão/relevância do ICMS e IPI na carga tributária atual, não garantir a imunidade tributária subjetiva não teria impacto restritivo direto no exercício das atividades dos entes federados?

Por isso, apontou-se no primeiro grupo de argumentos, a utilização do critério econômico – e não interpretação econômica – como instrumento útil para implementação da interpretação teleológica.

Figura 1 – Organograma da tese



Fonte: Elaboração própria.

Nota: ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. IPI: Imposto sobre produtos industrializados. STF: Supremo Tribunal Federal.

Na segunda seção, a perspectiva é de fazer releitura das limitações constitucionais ao poder de tributar, que é composta dos (1) denominados princípios, (2) competências e (3) imunidades.

No que se refere aos princípios, de início, algumas considerações serão trazidas acerca da desnecessidade, ou melhor, um caráter secundário, de se distinguir normas jurídicas de regras e princípios. O que se defende é que as normas jurídicas textuais devem ser respeitadas por todos, inclusive o Poder Judiciário, sendo certo que quanto mais direta, objetiva e concreta for a redação, a sua não aplicação total ou parcial no caso concreto dependerá de forte ônus argumentativo do intérprete e/ou aplicador.

Em seguida, justiça fiscal, segurança jurídica, liberdade de tráfego e transparência serão tratadas.

Após, o instituto da competência tributária será objeto de estudo. Será defendido que ele deve ser classificado como conceito, tendo em vista a opção do Constituinte de 1988, bem como pela ligação estreita com a segurança jurídica em matéria tributária.

Ao final do tópico, apontamentos críticos serão apresentados em face da nova postura do STF ao sustentar que competência tributária seria tipo, e não conceito, o que daria margem para o temerário e inconstitucional agir flexível do legislador infraconstitucional tributário.

Para finalizar este capítulo, as imunidades tributárias serão objeto de estudo específico, oportunidade em que doutrina e jurisprudência do STF, especialmente após Constituição de 1988, serão revisitadas.

Especialmente nesta passagem, adverte-se o leitor que há propósito específico de destrinchar imunidades, especialmente as genéricas, com o fito de demonstrar que, historicamente, o STF tem adotado interpretação extensiva ou teleológica quando se tratar de imunidades tributárias. Há uma necessidade de maximizar ou otimizar as imunidades tributárias. Este ponto é relevante para empiricamente demonstrar a incoerência do STF, quanto ao método de decisão, ao concluir pelo não reconhecimento da imunidade em estudo. Em outros termos, caso a interpretação historicamente adotada pelo STF tivesse sido utilizada para julgar o paradigma, a conclusão seria outra.

Em seguida, com toda a exposição, no terceiro capítulo, propõe-se a inovação, característica própria da tese.

Conforme antecipado, este capítulo será dividido, tendo em vista a presença de três grupos fortes de argumentos que conduzirão à superabilidade do **Tema 342**¹⁷, conforme exposto pormenorizadamente nas páginas anteriores.

Por fim, a última seção, que tratará das conclusões, resumirá todas as convicções formadas ao longo da tese e, em especial, conjugará, em síntese, os argumentos desenvolvidos nos três grupos indicados.

Ainda na seara metodológica, para que o estudo seja o máximo possível delimitado, a proposta é de debruçar sobre a imunidade do IPI e do ICMS nas operações de aquisições feitas por entes federados. Esta delimitação se justifica porque: (1) semelhança da metodologia de tributação dos impostos, notadamente, no que se refere à normatização da sujeição passiva e da

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

não-cumulatividade e (2) existência de formulação de Tema no STF, no caso, **n. 342**. De certa forma, entende-se que, assim, a tese fica mais desafiadora.

Com ênfase, nessa perspectiva de delimitar a pesquisa, assinala-se que esta pesquisa se propõe a investigar a situação em que o imune adquire mercadoria ou produto industrializado e, ao pagar o valor total da operação lançado na nota fiscal de venda/saída, acaba por arcar com o ICMS e/ou IPI. Assim, o imune/ente federado passa a ser contribuinte de fato ou econômico desses impostos, conforme previsto na legislação infraconstitucional e tratamento dado pela doutrina. O contribuinte de direito, que deverá apurar e recolher o tributo, é o industrial ou revendedor. Neste caso, conforme se afere do **Tema 342**, o STF entendeu que não há o reconhecimento da imunidade tributária subjetiva.

Logo, ainda que venha a ser citada ao longo do texto, frise-se que não será objeto desta tese a hipótese em que a entidade imune vende mercadoria ou produto industrializado e, por conseguinte, (não) estaria sujeito ao pagamento do ICMS ou IPI. Nesse caso de venda, a entidade imune se enquadraria como contribuinte de direito, e não como contribuinte de fato, motivo pelo qual o Tema, tal como redigido, não restringiria o direito à imunidade.

Nesse tipo de operação – venda por entidade imune, o STF tem precedentes reconhecendo o direito constitucional à imunidade tributária, como se extrai do voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, que figurou como Relator no **RE 608.872**:

[...] 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/MGAgR, 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 Cármen 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. [...]¹⁸

Ressalta-se que o STF afetou a matéria à repercussão geral no **RE 600.010**, caso Caixa de Assistência dos Advogados – SP x Estado de São Paulo¹⁹, tendo como **Tema 254**.

Ademais, vale indicar que se propõe a utilização de mecanismos disponíveis para que determinadas passagens sejam destacadas.

A pesquisa tem como delimitação temporal específica o dia 6 de janeiro de 2020. Isso se justifica porque vários casos, ainda não finalizados no STF, são citados ao longo da tese e, eventual conclusão/definição, pode passar despercebida pelo autor. Dessa forma, a tese será desenvolvida de acordo com o levantamento bibliográfico finalizado na referida data.

Por fim, a título de delimitação desta pesquisa, aponta-se que não se propõe, neste trabalho, a destrinchar as despesas públicas, as suas espécies – ordinária e extraordinária, orçamentária ou extraorçamentária, correntes e de capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital) – e, em especial, o impacto que eventualmente poderia ocorrer, na hipótese de reconhecimento da imunidade tributária em estudo.

Assim, trazidas as considerações iniciais na introdução, oportunidade em que se lançou a pergunta a ser respondida, em que se apresentou a resposta, a síntese dos fundamentos que a amparam, além de indicados a metodologia e marco teórico, entende-se como oportuno o início do desenvolvimento desta tese.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 600.010/SP**. Recorrente: Caixa de Assistência dos Advogados de São Paulo. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 26 fev. 2010g.

2 ALGUNS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO E DAS IMUNIDADES

Os elementos que serão exteriorizados doravante, que trataram de alguns fundamentos da tributação, das imunidades tributárias e da carga tributária praticada no Brasil, servirão de embasamento para construção de argumentos da tese, que serão trazidos na seção subsequente.

2.1 Da primeira civilização do mundo ao Estado de Polícia

O surgimento dos tributos se confunde com o aparecimento do convívio do homem em grupo, a partir de organização social.

Consolidados na história, ainda que amparados em diferentes fundamentos, os tributos existem antes mesmo do surgimento do Estado Moderno – atual concepção, estando presente no seio dos mais remotos grupos sociais politicamente organizados.

Por isso, entende-se que não se pode vincular o nascimento do Estado Moderno à existência da tributação.

Entre os anos de 3300 e 2000 a.C., a primeira civilização do mundo, a Suméria, localizada na região sul da Mesopotâmia, utilizava o tributo como método de imposição pecuniária, em guerras, dos vencedores sobre os vencidos. Os valores arrecadados eram direcionados para expansão do exército, restando configurado, assim, o denominado direito de pilhagem.

Nessa época remota, a tributação possuía flagrante caráter de sanção negativa.

No Egito Antigo, os faraós que eram tidos como deuses encarnados, recebiam os tributos, em espécie ou trabalho, do povo. A mensuração da tributação levava em consideração o nivelamento do Rio Nilo. Por isso, a fundamentação da cobrança de tributos estava ligada à crença e à religiosidade.

Ferdinand sustenta que, nesse período, exurgiu a tributação presumida. Isso porque, de acordo com o nivelamento do Rio Nilo, “eram estabelecidos os critérios objetivos para cálculo dos tributos anuais sobre a terra.”²⁰

Schoueri assinala que, naquela época “[...] todo sacerdote recebia o equivalente a cem cúbitos quadrados de terra livre, sendo um cúbito correspondente à distância entre o cotovelo e a ponta dos dedos.”²¹

Destaca-se que a imunidade tributária neste período contemplava quase que um terço de todas as terras dos territórios e beneficiava templos e padres.

²⁰ GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens**. Tradução de André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 21.

²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 455.

No sec. XIII a.C, cobrava-se tributos sobre frutas, carnes, óleos e mel. A finalidade era arcar com os gastos coletivos por meio dos dízimos. Enquanto os cidadãos eram desonerados, os estrangeiros, os imigrantes e os forasteiros eram chamados a pagar tributo *per capita*, a chamada capitação.

Na Índia, com o Código de Manu, ainda no sec. XIII a.C, havia previsão de desoneração tributária para cegos, paralíticos, septuagenários e, ainda, “idiotas”.

Na Grécia Antiga, o indivíduo pôde participar ativa e efetivamente quando da criação das imposições pecuniárias. Naquela época, em que se exercia a democracia, a limitação de liberdade somente poderia ocorrer mediante edição de lei e participação popular, ainda que indiretamente.

O custeio da Cidade era indispensável e a busca de recursos se tornou medida imprescindível.

No entanto, a ideia de tributação ainda estava diretamente ligada ao entendimento de sanção negativa. Por essa razão, o cidadão grego resistia e não coadunava com a obrigação de repassar parte dos seus recursos à Cidade.

Visando racionalizar e justificar o dever de pagar tributos, os sofistas discursavam no sentido de que os tributos teriam características de troca, ou seja, o cidadão repassava parte dos seus recursos e a Cidade ficaria responsável pela proteção do seu financiador.

Ao mesmo tempo, diante da rejeição do povo grego aos impostos diretos, surgiram os chamados impostos indiretos, cuja classificação, atualmente, sofre críticas por parte da doutrina.

Os métricos, comerciantes e trabalhadores estrangeiros, pagavam imposto *per capita* e o imposto direto, o *metoikon*. O cidadão grego pagava voluntariamente a *liturgia*, que era contraprestação às experiências vividas, tais como jogos, diversões etc.

Excepcionalmente cobrava-se, obrigatória e provisoriamente, a *eisphora*, tributo exigido no caso de guerra, endereçado aos cidadãos que ostentassem maiores condições financeiras. A base de cálculo era o patrimônio e a alíquota de 1%. Com o término da guerra a cobrança cessava e, se possível, devolviam-se os recursos pagos pelo cidadão, em regra, por meio dos despojos da guerra.

Houve a formação do Império Romano. Na medida em que o Império se estendia territorialmente a partir de novas conquistas, a necessidade de arrecadação para custeio das vitorias também crescia. A fonte de custeio não era primariamente os impostos diretos, pois os romanos não os aceitavam.

Nesta fase, a técnica do repasse do encargo tributário do contribuinte de direito ao contribuinte de fato teve relevante viés político em razão da rejeição do dever de pagar tributo, conforme destacado. O viés político ou o agir-tributário desde esse período soube lidar perfeitamente com o jurídico formal e o econômico material ou pragmático.

Além dos impostos indiretos, eram realizados empréstimos obrigatórios, o *tributum*, sendo certo de que a devolução teria vez em caso de conquista militar, o que era viabilizado pelas pilhagens.²²

A propósito, o termo *tributum*, como recorda Regina Helena Costa, “[...] provém do verbo tribuere, que significa, inicialmente, repartir por tributos e, depois, repartir em sentido geral.”²³

Os tributos eram exigidos dos estrangeiros e, em regra, defendia-se a imunidade do cidadão romano, embora se tenha notícia de que havia exigência como forma de simbolizar o exercício da cidadania.

Como contraponto ao *tributum*, no Império Romano existia a *immunitas*, que é desoneração ou negação ao encargo. Como lembra Regina Helena Costa, “[...] expediente pelo qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos na sustentação do Estado. Exonerações tributárias tradicionais entre nós, como a dos templos religiosos e dos bens públicos, remontam àquela época.”²⁴

Eram contemplados com a imunidade os soldados em campanha, os pequenos proprietários, as corporações religiosas e os veteranos de guerra.

Houve a queda do poder real e, em seu lugar, cresceu o poder de comando da Igreja e dos senhores feudais. De forma arbitrária, os suseranos impunham aos vassallos o dever de repassar parte dos recursos auferidos.

O dever de pagar e o direito de receber eram evidenciados a partir da visualização da classe social à qual pertencia o ser humano. Noutros termos, o suserano, o proprietário da terra, impunha o dever de pagar ao vassallo, aquele que estava instalado na sua propriedade, sob o pretexto de garantir a segurança.

²² “Havia um tributo devido pelos cidadãos romanos, o *tributum civium romanorum* – incidente sobre a propriedade de terras e demais ativos do contribuinte – cujas receitas eram utilizadas primariamente para o pagamento dos soldados. Entretanto, com os extraordinários resultados da pilhagem e das cobranças impostas sobre os povos conquistados ao fim da Terceira Guerra Macedônica, em 167 a. C, os valores amealhados revelaram-se suficientes para cobrir o orçamento integral do Império Romano. A partir de então, os cidadãos romanos foram dispensados do pagamento de tributos, salvo pequenas exações locais. Posteriormente, quando da outorga coletiva de direitos civis, feita por Roma 80 anos depois, essa isenção fiscal foi estendida a todos os residentes da península itálica.” (GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens**. Tradução de André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 34).

²³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 31.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 32.

Por seu turno, a Igreja Católica, como proprietária de terras, sob o discurso de que promoveria a segurança e a proteção, realizava as suas cobranças.

Ainda no sistema feudal, o rei concedia imunidade – em sentido mais amplo do que a tributária – para Igreja e grandes proprietários.

Acerca dessa passagem histórica, Schoueri discorre:

Com a imunidade, o rei se dirigia a seus agentes (judices), proibindo-os de penetrar no domínio imune para levantar tropas, prestar serviço de justiça ou cobrar impostos ou feda (remuneração devida pelos criminosos ao rei, por terem violado a paz); reclamar os direitos de gite (direito que o senhor tinha de ser alimentado pelo seu vassalo) ou de prise (direito assegurado ao senhor de tomar, mediante indenização, bem que necessitasse), ou, mais genericamente, exercer qualquer ato de coerção.²⁵

Vieram as monarquias nacionais e, ao seu lado, a necessidade de consentimento pelos representantes – parlamento, formado pelo clero, nobreza e burguesia – para cobrança dos impostos.

Eram os “Estados-Gerais” na França e o “Parlamento” na Inglaterra os responsáveis por convalidar ou não a imposição tributária, até porque prevaleceria, a partir da Carta Magna de 1215, a ideia do *no taxation without representation*.

A tributação sofreu historicamente nova reviravolta.

Surgiu o Estado Absoluto ou, conforme visualizado por Ricardo Lobo Torres²⁶, Estado Patrimonial.

No Estado Patrimonial, a figura do monarca, inicialmente, dividia espaço com os nobres e com a Igreja. No entanto, em um segundo momento e com a concessão de interessantes vantagens e imunidades, os nobres e a Igreja cediam os seus espaços à figura do monarca. A fiscalidade, portanto, restou centralizada.

Ricardo Lobo Torres, nesse período, assim resumiu:

consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou domaniais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspetos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública.

²⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 29.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

[...]

o Estado Patrimonial, do ponto de vista financeiro, caracteriza-se por diversos outros fenômenos: as populações em geral são pobres e os reis, ricos; os sistemas tributários, caóticos e irracionais, compõem-se principalmente de tributos diretos, que incidem até sobre os pobres, mas aos quais estão imunes a nobreza e o clero ([...]).²⁷

Nesse período a imposição pecuniária não tinha limites e, sendo o caso, a coação era utilizada. Para tanto, a soberania era adotada como fundamento.

A tributação nessa fase “fundava-se na soberania, sendo que governar era sinônimo de submeter, oprimir, explorar outros homens com a utilização de um aparelho institucionalizado.”²⁸

Assim, a partir do Século IX até o Século XVI, quando houve a consolidação, “o rei, a igreja e o senhorio auferiram suas receitas por conta do exercício da propriedade. Era o Estado Patrimonial.”²⁹

Nessa época, como lembra Ricardo Lobo Torres³⁰, a cobrança de tributos também era dirigida aos pobres, em razão da intitulada justiça comutativa, competindo à Igreja Católica, financiada pelos dízimos, exercer a assistência social.

Exsurge o Estado de Polícia, que mantinha as mesmas características do Estado Patrimonial, com acréscimo da função do Estado como regulador e normatizador da economia. Conforme apontado por Ricardo Lobo Torres³¹, o Estado de Polícia estava presente entre os Estados Patrimonial e Fiscal.

Digno de registro que, para alguns, o Estado de Polícia pertenceu ao Estado Patrimonial, não se tratando, assim, de figura autônoma/singular.

Nessa linha expositiva, segundo Lobo Torres, o Estado de Polícia existiu em determinada época em países específicos, como Alemanha, Áustria, parte da Itália etc. Por outro lado, em outros países, como a Inglaterra e a França, onde ocorreram as principais revoluções no século XVIII, a figura do Estado de Polícia não foi implementada.

Os homens livres se rebelaram por serem obrigados a sustentar o Estado Absoluto ou Patrimonial e, em seguida, Estado de Polícia. Isso porque escravos e servos não tinham

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 14.

²⁸ FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas: na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 20.

²⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 30.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 14.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 51 e ss.

condições de contribuir, ao passo que os nobres e a Igreja usufruíam de privilégios, tidos como odiosos pelos homens livres.

Ainda que em resumo, esse momento histórico, o Estado de Polícia, encerra o primeiro ciclo dos fundamentos para o exercício da tributação.

2.2 Estado Moderno

Claro e evidente que os fundamentos da tributação vivenciados até o Estado de Polícia são, decerto, distantes daqueles exercidos a partir do surgimento do Estado Moderno e, mais especificamente, o momento atual.

Por tamanha distinção de fundamentos, em comparação com o Estado Moderno, deve-se registrar que Marciano Seabra de Godoi³² e Ricardo Lobo Torres³³ não reconhecem a existência de tributo antes da formação do Estado Moderno.

Por isso, propõe-se analisar os fundamentos da tributação a partir do denominado Estado Liberal.

2.2.1 Estado Fiscal I ou Estado Liberal

Saiu de cena o Estado Patrimonial ou Absoluto e, em seu lugar, surgiu o **Estado Fiscal** e as suas duas fases. Nasceu, pois, o liberalismo, o Estado Liberal.

Ensinava Ricardo Lobo Torres

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos [...]. Deu-se a separação entre o *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e econômica, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade [...]. O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras das liberdades humanas [...].³⁴

Na Europa, o surgimento do liberalismo se deu na França a partir da Revolução de 1789 ou simplesmente Revolução Francesa.

³² GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 173-174.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 92.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97-98.

Como consequência dessa Revolução, foi promulgada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que desenvolveu a autoimposição, o livre consentimento da tributação e marcou, desde então, de maneira indelével, a ordem constitucional das nações ocidentais: universalidade do princípio da legalidade tributária.

Na França do Século XVIII não se admitia o privilégio odioso, em que os tributos eram endereçados aos homens livres, enquanto o clero e a nobreza recebiam tratamento diferenciado e injustificado.

À mesma época, nos Estados Unidos da América, então colonizados pela Inglaterra, outra revolução viria à tona. Diante dos prejuízos decorrentes da Guerra de Sete Anos, o Parlamento inglês pretendeu impor tributação pesada aos colonos, com intuito de recuperar ou diminuir os prejuízos experimentados. No entanto, a pretensão do Parlamento inglês não foi aceita pelos Estados Unidos, o que, por conseguinte, ensejou na Declaração de Independência no ano de 1776.

Nesse novo modelo, o Estado não geraria sua própria riqueza para manutenção e avanço. O financiamento se daria, em regra, por meio dos tributos, ou seja, transferência obrigatória de parte da riqueza do particular ao Estado.

No Estado Liberal ou na primeira fase do Estado Fiscal, a ideologia assentava-se nas ideias de universalidade e de contratualismo – vínculo moral e de honra – na tributação.

A atuação administrativa era pautada pela legalidade e deveria se restringir à manutenção da ordem pública, da liberdade, da propriedade e da segurança individual.

O “Estado Mínimo”, em que “[...] deve apenas evitar a perturbação da ordem e assegura o livre exercício das liberdades, colocando-se como um ‘poder de equilíbrio’.”³⁵

Ao lado da liberdade e da fraternidade, a igualdade era festejada naquela época. No caso, a igualdade formal. Tinha-se em mente que tributação justa seria aquela que se afastava dos privilégios odiosos e visava implementar a mencionada igualdade.

Misabel Derzi³⁶, apesar de reconhecer que desde tempos mais longínquos a ideia de igualdade estava ligada à justiça, anota a grande dificuldade de se aferir a igualdade e os seus aspectos relevantes.

No conceito aristotélico, a igualdade era verificada a partir da análise do critério de mérito. Todavia, naquela época, somente alguns homens poderiam ter análise de mérito, tendo

³⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015, p. 23.

³⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M (coord.). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 93-133.

em vista que a política então vivenciada excluía tal possibilidade para as mulheres, os escravos e as crianças.

Montesquieu defendia a manutenção dos tribunais especiais para julgamento dos nobres. Dessa forma, os nobres e os cidadãos em geral seriam julgados pelos seus pares.

O conteúdo da igualdade foi modificado ao longo tempo.

Salienta-se, no entanto, que a partir do nascimento do Estado Liberal e com o rompimento do Estado Absoluto, a ideia de igualdade que naquele momento surgiu passou a ser importante sustentáculo para a atual concepção. Os privilégios odiosos e as discriminações sem fundamentos são repudiados, no Estado Liberal e ainda hoje.

Naquele momento histórico, a perspectiva de igualdade que se formou era a formal e, assim, reivindicava a igualdade na aplicação da lei, de forma sistêmica e rígida. Isso porque,

historicamente desenvolveu-se em primeiro lugar o Estado de Direito formal, que reconhece a separação de Poderes, o domínio da lei (*rule of law*), a legalidade da Administração e a tutela jurídica contra atos do Poder público por meio de tribunais independentes. O Estado de Direito formal realiza principalmente a segurança jurídica.³⁷

Portanto, defendia-se a aplicação uniforme da lei.

No Estado Liberal imperava o receio de retorno ao Estado Absoluto. Logo, as leis deveriam exaurir todas as matérias ou regular todas as condutas. A rigidez formal da lei na aplicação era irrefutável.

Nessa linha de raciocínio, a imunidade tributária não poderia ser vista como privilégio. Ela deveria ser fundamentada e pautada em valores socialmente relevantes.

Assim, por meio da imunidade pretendia-se garantir que certas atividades não fossem sujeitas à imposição fiscal, sendo a desoneração estímulo ao pleno funcionamento, desenvolvimento e implementação dos valores e objetivos.

Defendia-se o Estado-Mínimo e pouco intervencionista, sendo certo de que o cidadão, componente do Estado, precisaria arcar igualmente com as despesas públicas.

Difundia-se a ideia da “mão invisível”, ou seja, o Estado, improdutivo, deveria ter efeito neutro na economia e incentivar a livre concorrência.

Coerente com a proposta, a tributação deveria ser mínima. E mais, a tributação seria mais leve nas atividades empresariais e nos rendimentos do trabalho, ao passo que nas riquezas agrárias e de consumo eram mais pesadas.

³⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. 18 ed. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 182. v.1.

A ideia do tributo-troca ou contraprestação, isto é, a teoria do benefício, ainda era vista com bons olhos e prevalecia à época. Pagava-se tributo como verdadeiro preço da liberdade.

Nota-se, nesse período, o tributo como importante mecanismo para visualização de uma sociedade livre e igualitária. Marciano Godoi verifica, a partir do contexto do Estado Liberal ou primeira fase do Estado Fiscal, que

o tributo é ao mesmo tempo consequência e garantia da ordem jurídica, política e social assentada sobre o princípio da igualdade de todos perante a lei. Sendo assim, o sistema tributário deverá ser todo ele informado e condicionado pelo princípio da igualdade, o qual, como já vimos, não determina o mesmo tratamento a todos, senão permite e em alguns casos mesmo ordena tratamentos de *iure* diversos, em função de valores constitucionais de prestígio.

Desta arte, o critério da capacidade contributiva, o instituto das imunidades, o instituto das isenções e demais benefícios fiscais, tudo isto deve ser visto como facetas do processo de informação do direito tributário pelo princípio da igualdade.³⁸

Todavia, o ideal liberal, enquanto incluía parte da sociedade, deixava outra totalmente excluída. A industrialização crescia a passos largos, assim como a massa de proletariado. O liberalismo prestigiava a burguesia e excluía o proletariado.

Diante da indiferença do Estado Liberal, injustiças e inconformismos ficaram evidentes. A rigidez do Estado Liberal não poderia ter mais vez, sendo necessária a busca da igualdade na realidade ou nos fatos, ao invés da igualdade jurídica, verificada na letra fria da lei.

Com a insatisfação social, nova reviravolta veio à tona, tornando-se necessário redimir as diferenças sociais.

Naquele momento, especificamente em 1910, os Estados Unidos, exemplo de país liberal, via a economia crescendo de forma avassaladora e, em razão da ausência de intervenção do Estado, a concentração de riqueza era cada vez mais presente. Para que se tenha ideia, cerca de 7% – sete por cento – da riqueza nacional estava controlada por apenas setenta famílias.

Por outro lado, no mesmo País, em 1911, o incêndio na fábrica das blusas *Triangle*, na baixa *Manhattan*, foi evento marcante e fez com que parte do povo norte-americano (re)pensasse a distância ou não intervenção do Estado. Ficou consignado na história que os trabalhadores da *Triangle*, na sua maioria estrangeiros, laboravam na fábrica e, para evitar furtos, eram trancados no horário comercial. Quando o fogo tomou o prédio, o primeiro a fugir foi o capataz que tinha as chaves das portas trancadas. Por consequência, mais de dezenas de pessoas morreram. Este evento foi marco relevante nos Estados Unidos, o que motivou,

³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 179.

inclusive, a luta sindical para melhora nas condições de trabalhos, segurança e redistribuição de riqueza.

Igualmente, como lembra Ivan Sant’ana, movimentos socialistas começaram a florescer na Europa por volta de 1910.³⁹

O mercado não poderia ser totalmente livre, sem regulação.

Nos dias atuais, ao se fazer a releitura da história, não se pode olvidar que o livre mercado, sem qualquer regulação, fiscalização, autorização e intervenção do Estado foi predominante para grande crise de 1929, que se instaurou nos EUA e que, por conseguinte, se estendeu para o restante do mundo, num verdadeiro “efeito dominó”.⁴⁰

Naquele momento que precedeu o *crash*, todo americano “tinha” que participar do mercado de ações. Até mesmo as pessoas sem conhecimento e despreparadas acabavam entrando no mercado, seja em razão do sentimento de nacionalismo, como sustentou o (re)conhecido cantor Irving Berlin, seja para não ser rotulado como “otário”.

As pessoas de bem foram prejudicadas por “*players gananciosos*” – (1) “magos de *wall strett*”, especulação praticada por banqueiros e bancários com dinheiro dos depositantes; (2) *pools*, pessoas que corrompiam a imprensa para noticiar informações que fossem do seu interesse, induzindo intencionalmente os investidores; (3) e *insiders* que possuíam informações privilegiadas e, com isso, investiam e acumulavam fortunas – que, com pleno conhecimento do mercado de ações, agiam de forma imoral.

Muitas fraudes foram evidenciadas, destacando-se aquelas praticadas pela Liga dos cavaleiros do *Union Industrial Bank*. Em síntese, dinheiro da conta de correntistas foi usado sem autorização para aplicação na bolsa de valores por dirigentes e funcionários do banco. Os investimentos de correntistas foram perdidos na bolsa.

Quando deflagrou definitivamente a crise, entre 3 de setembro e 29 de outubro 1929, houve perda de cinquenta bilhões de dólares, isto é, dez vezes mais do que a moeda total que circulava à época. Por conseguinte, na grande depressão, vivenciou-se: queda do consumo; redução de investimentos; falências; fome; desemprego; fechamento de 2.294 bancos em 1931 e 25% da população ativa desempregada em 1932. Setores que não atuavam no mercado de ações também sofreram.

O liberalismo e o livre mercado fracassaram. A realidade vivenciada demonstrou que o Estado precisaria ficar mais presente, regular e atuar. Para sair da grande crise não restou

³⁹ SANT’ANNA, Ivan. 1929: quebra da bolsa de Nova York: a história real dos que viveram um dos eventos mais impactantes do século. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

⁴⁰ SANT’ANNA, Ivan. 1929: quebra da bolsa de Nova York: a história real dos que viveram um dos eventos mais impactantes do século. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

alternativa senão o Estado agir, como, por exemplo, a criação pelo Presidente Roosevelt da *Securities and Exchange Commission*, que tinha como objetivo fiscalizar o mercado e evitar as ilegalidades e fraudes.

Enfim, notou-se que, naquele momento histórico, o Estado não poderia ficar tão distante e ser mínimo.

Não se discute que houve avanço social no Estado Liberal em comparação com o Estado de Polícia e/ou Estado Absoluto.

Contudo, a realidade vivenciada ainda estava distante do desejo da maioria. O Estado Mínimo, distante por natureza, dava margem para divisão de classes sociais e sustentou a concentração de riqueza. E mais, a experiência demonstra que deixar o mercado totalmente livre pode abrir espaço para desejos egoístas e prejudicar o universo de pessoas de bem.

Portanto, naquele momento histórico, a busca do bem-estar geral tornou-se medida necessária. Nasce, assim, a concepção de Estado Social, a segunda fase do Estado Fiscal, em meados do século XX, especificamente após a Primeira Grande Guerra Mundial.

2.2.1.1 Carga tributária do Brasil no período

No Brasil, empiricamente, notava-se que a carga tributária efetiva alcançava 10% do Produto Interno Bruto (PIB).⁴¹

De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II) era a principal fonte de receita no início do Século XX, correspondendo a 50% da arrecadação total em 1900, e 80% da arrecadação federal em 1908.

Referido imposto foi inserido no ordenamento jurídico por meio da Constituição de 1891.

Com a Primeira Guerra Mundial e a grande depressão, os fluxos de comércio se reduziram significativamente e o II sofre redução, perdendo definitivamente sua importância em meados de 1940. Neste momento, o Imposto sobre o Consumo e o Imposto de Renda passaram a crescer vigorosamente.⁴²

O Imposto sobre a Renda foi introduzido em 1922 por intermédio da Lei nº 4.625/43, de 31 de dezembro de 1922.

⁴¹ IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007, p.355.

⁴² IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007. p.367.

⁴³ BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 2 jan. 1923 e republicado em 5 jan. 1923.

Sob as égides das constituições de 1891, 1934 e 1937, existiam no ordenamento jurídico os seguintes tributos: Imposto de Renda das pessoas físicas (IR), II, Impostos sobre a transmissão e Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Na Constituição de 1946⁴⁴ foram inseridos os seguintes tributos: Impostos Extraordinários; Empréstimos Compulsórios; Taxas e Contribuições de Melhoria.

2.2.1.2 O tratamento constitucional das imunidades tributárias no período

Em atenção ao sentimento social da época, a **Constituição de 1824**⁴⁵ se dedicou, no art. 179, XV⁴⁶, a positivar os princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Conjugando-se com inciso XVI⁴⁷ do mesmo artigo, a Constituição pretendia minimizar os privilégios odiosos. Destaca-se, no entanto, que alguns privilégios, aqueles rotulados como essenciais e ligados à utilidade pública, permaneceriam salvaguardados.

O mesmo art. 179, nos incisos XXXI e XXXII⁴⁸, garantia prestação de serviços públicos – socorros – e instrução primária gratuitas, independentemente de pagamento de taxas.

A Constituição de 1824 foi marco objetivo que fez o Brasil a se tornar Estado Fiscal, ocorrendo a separação das fazendas, a do Imperador e a pública, em que pese a permanência de traços de patrimonialismo.

Ricardo Lobo Torres⁴⁹ assinala que, mesmo com a Constituição de 1824, as características do patrimonialismo ainda estavam presentes, em razão da inexpressividade da burguesia ou pelo alto grau de intervenção na economia, por meio da busca de ingressos dominiais.

Não se pode olvidar que mudanças foram realizadas, a partir de 1824, ao se (tentar) cortar laços com patrimonialismo, especialmente durante o império de D. Pedro II, figura marcante que ajudou na transição para República, no período compreendido entre 1840 e 1889.

José Murilo De Carvalho⁵⁰ relata historicamente a importância de D. Pedro II na transição do Brasil-Império para República e, por conseguinte, afastamento das raízes do Estado Patrimonialista.

⁴⁴ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁴⁵ BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Coleção de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, publicado em 22 abr. 1824.

⁴⁶ “XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

⁴⁷ “XVI. Ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica.”

⁴⁸ “XXXI. A Constituição tambem garante os soccorros publicos.
XXXII. A Instrucção primaria, e gratuita a todos os Cidadãos.”

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁵⁰ CARVALHO, José Murilo de. **D. Pedro II**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

Nos “Conselhos à Regente”, datado de 3 de maio de 1871, D. Pedro II apontava três pilares fundamentais que deveriam ser observados: (1) investir na educação pública; (2) os favores deveriam observar o “bem público” e (3) respeitar a imprensa livre.

D. Pedro II reservava o primeiro sábado dos meses para receber o corpo diplomático. Assim, todos os outros sábados do mês eram reservados por D. Pedro II para receber qualquer pessoa que o procurasse. Indistintamente, o Imperador estendia a mão, ouvindo e fazendo anotações, para que providências fossem tomadas pelos ministros.

O “bolsinho imperial” não teria sofrido reajuste e tampouco aumento. Por isso, nessa fase, houve redução de custos com Imperador de 3% para 0,5% do orçamento.

Há relato de que, para viagens ao exterior que foram apenas três, D. Pedro II não usava dinheiro público e, se necessário, se valia de empréstimos.

Sempre preocupado para não falarem que estava “entesourando”, D. Pedro II usava parte do “bolsinho imperial” para dar esmolas, doar para entidades beneficentes e científicas e conceder pensões.

De um total de cento e cinquenta e uma pensões concedidas por D. Pedro II, quarenta e uma foram para estudos no exterior, desde que os contemplados, finalizando os seus cursos, voltassem ao Brasil.

Nesta evolução histórica, o Brasil, independente desde 1822, conseguiu fazer a transição de Império para República em 1889.

Assim, a primeira Constituição da República, a **Constituição de 1891**⁵¹, positivou direitos, distanciou de privilégios odiosos e, quanto às imunidades tributárias, em que pese terem recebido rótulo de “isenção”, estavam sustentadas em valores e princípios, ressalte-se, republicanos e democráticos.

O art. 9º, 2, §2º, previa que: “É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.”

Havia previsão de imunidade tributária no **art. 11 da Constituição**⁵²:

É vedado aos Estados, como à União:

- 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;
- 2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
- 3º) prescrever leis retroativas.

⁵¹ BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 24 fev. 1891.

⁵² BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 24 fev. 1891.

Ainda, restou positivada a imunidade tributária recíproca entre União e Estados-membros, excluídos os Municípios, nos termos preceituados pelo **art. 10**: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

A **Constituição de 1934**⁵³ garantia, no art. 17, II⁵⁴, a vedação ao embaraço aos cultos. O mesmo art. 17 positivou, ainda, no inciso VIII⁵⁵, imunidade sobre combustíveis produzidos no país utilizados para motores de explosão. Por sua vez, o inciso IX garantiu ser vedado aos entes “cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem”.

A imunidade tributária restou prestigiada nessa Constituição, dessa vez, incluindo os municípios que passaram a ser considerados como verdadeiros entes federados, nos termos do art. 17, X c/c parágrafo único.⁵⁶

Diferentemente das Constituições anteriores, a ora em destaque positivou imunidade tributária referente a impostos que gravem escritores, jornalistas ou professores, nos termos do art. 113, item 36.⁵⁷

Ainda, havia imunidade tributária do imposto concernente à renda cedular de imóveis.⁵⁸

Desvirtuando do avanço histórico das imunidades tributárias, a Constituição de 1937 se limitou a positivar a imunidade aos cultos, ao vedar qualquer embaraço, conforme art. 32, ‘b’.⁵⁹ Já a imunidade tributária recíproca passou a ser garantida por meio da Emenda Constitucional n. 9, datada de 1945, que inseriu o art. 32, ‘c’.⁶⁰

A Constituição de 1946⁶¹, diferentemente da de 1937, positivou extenso rol de imunidades tributárias. Além de restabelecer imunidades já vistas em Constituições anteriores, algumas novidades sobre o tema foram elevadas ao texto constitucional.

⁵³ BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934.

⁵⁴ Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

⁵⁵ VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

⁵⁶ X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão. Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

⁵⁷ 36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

⁵⁸ Art. 6, I, ‘c’: “de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis”

⁵⁹ Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; (BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 10 nov. 1937, republicado em 18 nov. 1937 e 19 nov. 1937).

⁶⁰ c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros.

⁶¹ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

Destaca-se, de início, o art. 15, §1º, que instituiu novidade em termos de imunidade tributária no Brasil: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Note-se que o objetivo era desonerar operações e situações que estivessem intrinsecamente ligadas aos princípios da dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva.

As imunidades tributárias recíproca e dos templos restaram prestigiadas no art. 31, V, ‘a’⁶² e ‘b’.⁶³

No que se refere à imunidade aos templos de qualquer natureza, a regra constitucional foi direta e objetiva, diferentemente de outrora, em que apenas se previa a vedação a qualquer tipo de embaraço.

Pela primeira vez o texto constitucional do País garantiu imunidade tributária para os partidos políticos, instituições de educação e assistência social.

E mais, apareceu no texto constitucional a imunidade tributária objetiva, ou seja, a desoneração tributária incidente sobre impressão de jornais, periódicos e livros, à luz do disposto no art. 31, V, ‘c’.⁶⁴

O art. 203⁶⁵, tal como se via na Constituição de 1937, garantia imunidade tributária com relação aos pagamentos feitos a título de direitos autorais e remuneração de professores e jornalistas.

Com a Emenda Constitucional n. 10 de 1964, o art. 147, § 6º⁶⁶ previa a imunidade tributária no caso de desapropriação para fins de reforma agrária.

A reforma evidenciada pela **Emenda Constitucional n. 18 de 1965**⁶⁷ ampliou o instituto da imunidade, trazendo, na verdade, redação similar ao texto atual.

Destaca-se, aqui, a extensão da imunidade tributária recíproca às autarquias.⁶⁸

⁶² Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...] V – lançar impostos sobre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

⁶³ b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

⁶⁴ “c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

⁶⁵ “Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).”

⁶⁶ “Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.”

⁶⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 dez. 1965.

⁶⁸ “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - cobrar impostos sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros [...] § 1º O disposto na letra a, do n IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes. § 2º O disposto na letra a, do n IV não é extensivo aos serviços públicos

2.2.2 Estado Fiscal II ou Estado Social

Retomando a narrativa histórica, ingressa-se na fase reservada para o Estado Fiscal II ou Estado Social.

O Estado, até então abstencionista, teve que virar presente e interventor. Isso porque tornou-se necessária a atuação estatal para afastar a injustiça social vivenciada e regular a economia, não permitindo mais o intitulado livre mercado.

No Estado Social ou segunda fase do Estado fiscal, dentre outras medidas diretas adotadas pelo Estado, verifica-se a edição de leis trabalhistas e a criação da Previdência Social.

O direito ao voto, garantido ao proletariado e para as mulheres, abriu espaço para um Estado mais atuante, especialmente para que pudesse proteger o emprego e garantir os direitos sociais. O Estado deixou de ser mínimo e passou a ser Providência, assim como deixou de ser legislativo para ser administrativo.

Esta fase histórica era norteadada pela dignidade da pessoa humana e pela busca do humanismo democrático em detrimento do individualismo do Estado Liberal. A constante busca pela justiça social passou a ser meio para se alcançar a paz social.

Foi politicamente possível negociar e, em seguida, fazer positivar, em ordenamentos jurídicos, direitos trabalhistas, previdenciários, sindicais etc.

Exsurge a ideia de igualdade no Estado Social, em que a busca é pela inclusão social e a efetivação em máxima medida de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material. O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Ainda, marcou nessa fase histórica o surgimento da figura da **extrafiscalidade**, importante instrumento do Estado para induzir condutas, positivas ou negativas, visando alcançar objetivo de ordem constitucional. Os tributos não serviam apenas com o fim arrecadatório, tendo como escopo, ainda, os vieses distributivos e alocativos.

Logo, direitos sociais precisaram ser garantidos, o que ensejou a necessidade de aumento da arrecadação.

Ocorre que o *Welfare State* também entrou em crise por diversos motivos: aumento da tributação e da burocracia, corrupção, ineficiência na prestação de serviços públicos, nepotismo etc.

concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.”

2.2.2.1 Carga tributária do Brasil no período

De acordo com os estudos existentes, historicamente esta foi a primeira fase de majoração substancial da carga tributária. Isso se deveu às reformas praticadas nos anos de 1965, por meio da Emenda Constitucional n. 8, e pela **Constituição de 1967**⁶⁹.

Novos tributos são adicionados no ordenamento jurídico brasileiro. No caso, foram inseridos: Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Entre os anos 60 e 80 do século passado, a carga tributária que, até então, era inferior a 20% do PIB, ultrapassou esta barreira e se aproximou do percentual de 30%.

2.2.2.2 Tratamento das imunidades tributárias nas Constituições de 1967 e 1969

A **Constituição de 1967**⁷⁰ seguiu a linha adotada pela Constituição anterior, adicionando, contudo, outras garantias.

A imunidade passou a contemplar também os livros, jornais e periódicos⁷¹, não se limitando mais ao papel usado na impressão.

Para fins de ITR, foi garantida imunidade tributária sobre pequenas glebas, nos termos do art. 22, § 1º.⁷²

Sobre direitos de garantia foi concedida imunidade sobre Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), conforme art. 24, I.⁷³

Ainda, a imunidade sobre a transferência de propriedade desapropriada para fins de reforma agrária foi, mais uma vez, prevista no texto constitucional.⁷⁴

⁶⁹ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁷⁰ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁷¹ “Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - criar imposto sobre: [...] d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

⁷² “O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”

⁷³ “Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;”

⁷⁴ Art. 157: “§ 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.”

Em 1969, por meio da Emenda n. 01,⁷⁵ reproduziu as imunidades tributárias previstas na Constituição de 1967, especificamente nos artigos 19, III, ‘a’ a ‘d’ e § 1º,⁷⁶ bem como o 161, §5º.⁷⁷

Ademais, restou expressamente positivado o seguinte: (1) tributação exclusiva, limitando a incidência de outros impostos sobre produção, importação, circulação ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica – art. 21, VIII;⁷⁸ (2) Imunidade do ITR sobre as pequenas glebas – art. 21, § 6º;⁷⁹ (3) Imunidade ao imposto sobre direitos de garantias reais – art. 23, I;⁸⁰ (4) Imunidade dos impostos sobre transmissão de bens nas operações societárias, integralização, extinção, fusão e incorporação – art. 23, § 3º.⁸¹

⁷⁵ Ressalta-se que existe duas linhas de raciocínio apresentadas para Emenda Constitucional n. 01: uma, que seria nova Constituição; outra, que seria o Constituinte derivado atuando. BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

⁷⁶ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;
II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e
III - instituir impôsto sôbre:
a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
b) os templos de qualquer culto;
c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e
d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.
§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

⁷⁷ Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento até cinqüenta por cento do impôsto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas [...] § 5º Os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sôbre a transferência da propriedade sujeita a desapropriação na forma dêste artigo.

⁷⁸ Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: [...] VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, impôsto que incidirá uma só vez sôbre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sôbre elas.

⁷⁹ § 6º O impôsto de que trata o item III dêste artigo não incidirá sôbre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

⁸⁰ “Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:
I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição;”

⁸¹ § 3º O impôsto a que se refere o item I não incide sôbre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sôbre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio dêsses bens ou direitos ou a locação de imóveis. (BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969).

2.2.3 Estado Democrático e Social de Direito ou Estado neoliberal

Em meados dos anos 80 do século passado, após a perda de força do governo trabalhista inglês e do governo social democrata alemão, dúvidas acerca da efetividade de serviços sociais em geral, com os altos e desnecessários gastos do Estado e com o inconformismo de se pagar altos impostos, nova ideologia passou a prevalecer no mundo, inclusive em países que jamais vivenciaram o bem-estar geral, como o Brasil. Vivencia-se a onda do neoliberalismo.

O Estado Social perde espaço para o “[...] Estado Democrático e Social Fiscal, que coincide com o Estado Democrático e Social de Direito (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança).”⁸²

Como característica, Ricardo Lobo Torres assinala que

Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico. Vive precipuamente de ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura, na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas da saúde e da educação, abandonando a utopia e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade.⁸³

Atualmente o discurso que entoa é no sentido de buscar equilíbrio entre o Estado Liberal e o Estado Social outrora vividos.

O que se tem em mente é discurso menos individual daquele vivido no Século XX e um Estado menos atuante e menor que aquele do Século XXI, contudo, fazendo com que o indivíduo pense no outro, e não apenas em si.

As ações inclusivas e afirmativas deveriam ser efetivadas, todavia, o ator não seria o Estado, mas sim a sociedade civil, ainda que com participação e/ou regulação daquele.

Os serviços públicos não precisariam ser prestados diretamente pelo Estado, sendo admitidas concessões, permissões, delegações e, até mesmo, parcerias público-privadas.

Assim, nesta vertente, caso não seja conveniente e oportuno – a partir da eficiência e economicidade – o Estado prestar diretamente os serviços, possui dever de fiscalizar, regular, planejar, fomentar etc. Com isso, o que se objetiva é a prestação de serviços públicos com maior qualidade e menor custo, competindo ao Estado, proporcional ao seu grau de importância, fazer com que todos sejam contemplados e que a lei seja sempre observada.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 9.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 9.

A atividade econômica deve ser exercida pela iniciativa privada, de modo que o Estado poderá fazê-lo apenas excepcionalmente.

A Constituição de 1988, no **art. 173**, prevê que a atividade econômica será explorada diretamente pelo Estado excepcionalmente, “[...] quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”⁸⁴

Nessa linha, as constituições modernas sustentam verdadeiro caráter dual, ou seja, prestigiam valores inerentes ao individualismo do Estado Liberal, como a separação dos poderes e a segurança jurídica, e o da coletividade e a justiça social, que são inerentes ao Estado Social.

Noutros termos, as constituições modernas abarcam de uma só vez princípios do Estado Liberal e do Estado Social, sendo necessária a busca pelo equilíbrio entre o respeito do ser individual e o da coletividade/solidariedade como um todo.

A busca desse equilíbrio será desenvolvida em tópico específico, quando se trabalharão os elementos da igualdade.

A partir dele será possível verificar os critérios para detectar a ilegitimidade das discriminações e a legitimidade das “discriminações reversas”, conforme intitulado por Ricardo Lobo Torres.⁸⁵

Oliver Wendell Holmes, juiz da Supreme Court dos EUA, já afirmou que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.⁸⁶

Interessante crítica é apresentada por Franco Gallo⁸⁷, aduzindo a chamada “síndrome de Peter Pan”, isto é, quando se reivindicam mais direitos e serviços e, ao mesmo tempo, pretende-se pagar menos tributo.

Em que pese a proposta deste capítulo ser breve narrativa dos fundamentos da tributação, não se pode deixar de consignar posição de Onofre Alves Batista Júnior, que apresenta sérias críticas ao Estado neoliberal, especialmente após a “segunda grande depressão” de 2008, e sustenta que:

A crise de 2008 deixou claro que novos modelos regulatórios e novos formatos de Estado são necessários. O problema é que o dinheiro público que poderia ser investido em prol dos mais pobres e necessitados (de todo o mundo) vem sendo usado para sanar problemas estruturais do próprio capitalismo, isto é,

⁸⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3. p. 402.

⁸⁶ Oliver Wendell Holmes Jr. (1841-1935) foi juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos de 1902 a 1932.

⁸⁷ GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

pagam a conta da crise, mais uma vez, os mais carentes e os miseráveis, que se vêm privados, gradativamente, das prestações mais elementares por parte dos Estados.⁸⁸

Com semelhante perspectiva, Franco Gallo⁸⁹ questiona o modelo neoliberal, sustentando, dentre outros pontos, a implementação de princípios éticos e jurídicos: igualdade, solidariedade e sustentabilidade.

Apenas para fomentar ainda mais esse ponto, segundo Thomas Piketty⁹⁰, em seu livro “A economia das desigualdades”, apresenta, em números, o aumento da desigualdade entre ricos e pobres em vários países após 1980.

O rendimento patrimonial tem 50% concentrado em 10% das famílias mais ricas e as diferenças de salários, nos anos 90, estavam: França – 3,1; Alemanha – 2,5; Noruega – 2; Reino Unido – 3,4; Canadá – 4; e EUA, 4,5. Leitura: “na Alemanha, para fazer parte dos 10% dos assalariados mais bem pagos, é necessário ganhar 2,5 vezes mais do que para fazer parte dos 10% menos bem pagos.”⁹¹

Dessa forma, o atual momento, neoliberal, que exsurgiu por volta de 1980 e influenciou as constituições tidas como modernas, teve o seu importante papel de romper com o Estado Social.

Entretanto, após cerca de 40 anos dessa perspectiva ou ideal, pode-se notar que o objetivo central, o bem comum, não foi alcançado. Em números e empiricamente, no viés global, depara-se com miséria, insegurança, desigualdades em sentido macro, centralização de poder e de riqueza etc.

Com isso, tudo leva a crer que o atual modelo, embora seja um avanço aos anteriores, liberal e social, possuindo pontos positivos e negativos, conduz à inafastável conclusão que merece ser revisto e que é necessário evoluir.

2.2.3.1 A carga tributária do Brasil após a Constituição de 1988

Após a criação no ordenamento jurídico em 1985, o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) foi positivado originariamente na Constituição de 1988. O

⁸⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

⁸⁹ GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.

⁹⁰ PIKETTY, Thomas. **A economia das desigualdades**. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2014.

⁹¹ PIKETTY, Thomas. **A economia das desigualdades**. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2014, p. 21.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), igualmente, foi elevado a um texto constitucional originário, pela primeira vez, em 1988.

Como a atual Constituição reservou a possibilidade de a União criar contribuições, delineando no texto constitucional os elementos necessários para tanto, e levando em conta a flexibilidade ou facilidade para instituí-las, bastando a utilização de lei ordinária, nova realidade surgiu. No caso, com a nova roupagem mencionada adicionada com a estabilização econômica nos anos 90, a carga tributária ultrapassou o percentual de 30% do PIB.

Sobre esse elemento empírico, o IBGE trouxe o seguinte apontamento:

De fato, como resposta à nova configuração da repartição da massa tributária e das responsabilidades de gasto por nível de governo fixadas pela Constituinte, quando a União perdeu arrecadação sem perder responsabilidades, o governo federal procurou elevar aqueles tributos que não estavam sujeitos à partilha com estados e municípios. Assim, no ano de 1990, as contribuições para o Finsocial (Cofins) elevaram-se em termos reais (70%), o Pis/Pasep em 61%, e a contribuição social sobre o lucro em 136%. A partir de 1991 esta participação dos tributos eleva-se permanentemente em relação à receita total, chegando a 20% em 2000.⁹²

O crescimento das contribuições nos anos 90 do século passado mereceu, inclusive, destaque em estudos da Receita Federal do Brasil. Em 1975 as Receitas Federais eram compostas por 59% de impostos e 41% de contribuições, ao passo que em 1995 a situação já havia invertido, com os impostos representando 40% e as contribuições 60%.⁹³

A Tabela 1 mostra uma cronologia da instituição das contribuições sociais⁹⁴.

Atualmente, a carga tributária brasileira pode ser assim identificada, de acordo com estudos feitos por Ricardo Varsano⁹⁵ (TABELA 2).

Em atenção ao foco da tese, destaca-se que o ICMS e o IPI, em 2017, correspondiam, respectivamente, a 6,72% e 0,72% do PIB. Assim, juntos totalizavam 7,44% do PIB e, por conseguinte, cerca de 23%, quase um quarto, do total da carga tributária.

⁹² IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007, p.365.

⁹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, dez. 2017g

⁹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, dez. 2017g.

⁹⁵ VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 1998. (Texto para Discussão, n. 583).

Tabela 1 – Cronologia da instituição das contribuições sociais

CRONOLOGIA DA INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS				
Ano	Contribuição	Aliquota em 98	Base de Cálculo	Observações
1970	PIS	0,65%	receita bruta	Contribuição devida pelas pessoas jurídicas em geral. (Lei Complementar nº 7, de 07/09/70.)
1970	PASEP	1,00%	receitas correntes	Contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito público. (Lei Complementar nº 8, de 03/12/70.)
1982	FINSOCIAL	0,50%	receita bruta	Contribuição devida pelas empresas públicas e privadas. (Decreto-Lei nº 1.940, de 25/05/82.)
1988	CSLL ^{1/}	8,00%	lucro líquido	Contribuição devida pelas pessoas jurídicas em geral. (Lei nº 7.689, de 15/12/88.)
1991	COFINS ^{2/}	2,00%	faturamento	Contribuição devida pelas pessoas jurídicas em geral, exceto as financeiras. (Lei Complementar nº 70, de 30/12/91.)
1996	CPMF ^{3/}	0,20%	movimentação financeira	Contribuição devida pelos titulares das contas/aplicações movimentadas. (Lei nº 9.311, de 24/10/96.)

^{1/} A alíquota então vigente para as entidades financeiras e equiparadas era de 18%. ^{2/} Substituiu a contribuição para o FINSOCIAL. ^{3/} Essa contribuição é similar ao Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) que vigorou em 1994.

Fonte: BRASIL, 2017g

Nota: Cofins: Contribuição para financiamento da Seguridade Social. CPMF: Contribuição provisória sobre movimentação financeira. CSLL: Contribuição social sobre o lucro líquido. Finsocial: Fundo de investimento social. Pasep: Programa de formação do patrimônio do servidor público. PIS: Contribuição para Programa de Integração Social.

O ICMS, que reiteradamente é utilizado como instrumento para realização de guerra fiscal entre os Estados, razão pela qual benefícios fiscais são concedidos, muitas das vezes de forma inconstitucional, é o tributo que representa a maior arrecadação no País. O impacto da tributação poderia ser ainda maior caso os benefícios fiscais não fossem concedidos e caso a “Lei Kandir” fosse revogada na parte que se refere à desoneração da exportação.

Tabela 2 – Evolução da carga tributária brasileira segundo Ricardo Varsano – 2010-2017

Tributo	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Total da Receita Tributária	32,51%	33,35%	32,62%	32,55%	31,84%	32,10%	32,29%	32,43%
Imposto de Renda	5,48%	5,84%	5,52%	5,61%	5,53%	5,70%	6,17%	5,91%
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,96%	0,94%	0,89%	0,81%	0,85%	0,80%	0,67%	0,72%
Imposto sobre Operações Financeiras	0,68%	0,73%	0,64%	0,55%	0,51%	0,58%	0,54%	0,53%
Impostos sobre o Comércio Exterior	0,54%	0,61%	0,65%	0,69%	0,64%	0,65%	0,50%	0,49%
Taxas Federais	0,13%	0,13%	0,11%	0,10%	0,09%	0,09%	0,14%	0,11%
Imposto Territorial Rural	0,01%	0,01%	0,01%	0,01%	0,02%	0,02%	0,02%	0,02%
Contribuição para a Previdência Social (1)	5,43%	5,57%	5,64%	5,54%	5,45%	5,34%	5,35%	5,40%
Cofins (2)	3,63%	3,77%	3,63%	3,71%	3,37%	3,33%	3,22%	3,38%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	1,18%	1,34%	1,16%	1,16%	1,08%	0,99%	1,07%	1,08%
Contribuição para o PIS/Pasep	1,04%	0,98%	0,97%	0,95%	0,89%	0,88%	0,84%	0,89%
Contribuição para o FGTS (5)	1,65%	1,71%	1,78%	1,84%	1,88%	1,97%	1,99%	1,96%
Salário Educação (3)	0,28%	0,30%	0,31%	0,31%	0,32%	0,32%	0,31%	0,31%
Contribuições para o Sistema S	0,26%	0,27%	0,28%	0,29%	0,29%	0,30%	0,29%	0,29%
Cide Combustíveis	0,20%	0,20%	0,06%	0,01%	0,00%	0,05%	0,10%	0,09%
Cide Remessas	0,03%	0,03%	0,04%	0,04%	0,04%	0,05%	0,05%	0,05%
ICMS	6,90%	6,80%	6,78%	6,81%	6,65%	6,61%	6,60%	6,72%
IPVA	0,55%	0,55%	0,56%	0,55%	0,56%	0,60%	0,62%	0,62%
ITCD	0,06%	0,06%	0,07%	0,08%	0,08%	0,11%	0,12%	0,11%
Outros Tributos Estaduais	0,44%	0,45%	0,47%	0,48%	0,47%	0,48%	0,51%	0,52%
ISS	0,84%	0,88%	0,92%	0,90%	0,93%	0,91%	0,86%	0,86%
IPTU	0,45%	0,45%	0,45%	0,45%	0,46%	0,53%	0,55%	0,59%
ITBI	0,15%	0,17%	0,17%	0,18%	0,18%	0,17%	0,15%	0,15%
Outros Tributos Municipais	0,22%	0,22%	0,22%	0,21%	0,21%	0,24%	0,27%	0,26%

Fonte: VARSANO *et al.*, 1998.

Nota: Cofins: Contribuição para financiamento da seguridade social. ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. IPTU: Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. IPVA: Imposto sobre a propriedade de veículos automotores. ISS: Imposto sobre serviços de qualquer natureza. ITBI: Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. ITCD: Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

Os dois impostos, ICMS e IPI, em conjunto, possuem papel preponderante no retrato da atual carga tributária do País, fazendo com que a tributação do consumo supere as tributações sobre a renda, patrimônio e seguridade social.

A rigor, a atual carga tributária é resultado, dentre outros elementos, da alta tributação sobre o consumo e com a instituição de contribuições. Por isso, em pouco mais de cem anos, a carga tributária do País aumentou mais de 200%⁹⁶ (TABELA 3).

Tabela 3 – Evolução da carga tributária – Brasil – 1947-2018

Ano	Carga Tributária	Ano	Carga Tributária	Ano	Carga Tributária
1947	13,8	1971	25,3	1995	26
1948	14	1972	26	1996	26
1949	14,4	1973	25,1	1997	26
1950	14,4	1974	25,1	1998	26,6
1951	15,7	1975	25,2	1999	27,9
1952	15,4	1976	25,1	2000	29,8
1953	15,2	1977	25,6	2001	31,5
1954	15,8	1978	25,7	2002	32,9
1955	15,1	1979	24,7	2003	31,4
1956	16,4	1980	24,4	2004	32,4
1957	16,7	1981	25,1	2005	33,5
1958	18,7	1982	26,2	2006	33,3
1959	17,9	1983	26,8	2007	33,6
1960	17,4	1984	24,2	2008	33,5
1961	16,4	1985	23,8	2009	33,6
1962	15,8	1986	26,5	2010	32,5
1963	16,1	1987	24,2	2011	33,4
1964	17	1988	23,3	2012	32,6
1965	18,8	1989	23,7	2013	32,6
1966	20,6	1990	29,6	2014	31,8
1967	20,2	1991	24,4	2015	32,1
1968	23	1992	25	2016	32,3
1969	24,6	1993	25,3	2017	32,3
1970	26	1994	27,9	2018	33,3

Fonte: Dados básicos: BRASIL, 2018f; IBGE, 1947-2011.

Elaboração própria.

Com isso, o sentimento de confisco muitas vezes aflora no sofrido povo brasileiro. Isso não se deve apenas à carga tributária do Brasil, embora ela seja uma das mais altas do mundo. Este sentimento tem sustentação a partir da conjugação de diversos fatores que, em síntese,

⁹⁶ IBGE. **Estatísticas do Século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007, p.367.

podem ser evidenciados em razão da desproporcionalidade entre a tributação e a falta de retorno estatal.

Não é o foco da tese, razão pela qual não se aprofunda nessa discussão, mas o sentimento que vem à tona é que a tributação aumentou e, em regra, os serviços públicos essenciais pioraram.

O que se nota, ainda, é uma tributação injusta, por recair mais sobre o consumo, portanto, regressiva, e não sobre a riqueza em geral – capital, renda e, especialmente, herança.

Com isso, questiona-se: considerando que o IPI e o ICMS, conjuntamente, correspondem a quase um quarto da carga tributária total do País, o não reconhecimento ao direito à imunidade nas aquisições/compras feitas por entes federados, empiricamente, não impõe uma redução patrimonial e, por conseguinte, diminuição da potencialidade de concretização de objetivos constitucionais que entidades imunes perseguem?

Por isso, um dos fundamentos da tese está amparado na adoção do critério econômico, como sustentáculo para interpretação teleológica das imunidades, critério há muito adotado pelo STF para decidir este tipo de matéria.

Assim, esse critério poderia ser desconsiderado, tendo em vista o dado empírico? A resposta é negativa. Propõe-se a utilização do critério econômico como meio de implementar, de forma otimizada e ampliada, a imunidade tributária nos casos do IPI e do ICMS, a partir da interpretação teleológica, conforme será visualizada na seção 4.4.5.3.

3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Propõe-se, nesta seção em específico, desenvolver as limitações constitucionais ao poder de tributar.

As limitações ao poder de tributar são vistas nos âmbitos constitucional e infraconstitucional.

No âmbito infraconstitucional, a legislação cria direitos em favor dos contribuintes e limitam, ainda mais, o Estado Tributário. Por exemplo, cita-se o art. 97 do CTN, que regulamenta o denominado, por parte da doutrina, princípio da taxatividade ou tipicidade tributária, e os estatutos dos contribuintes que alguns estados da federação instituíram.

Ainda que a tese seja focada e delimitada no instituto constitucional das imunidades, em específico a imunidade tributária dos entes federados adquirentes de materiais e bens na tributação do IPI e do ICMS, para que a exposição tenha sustentação e siga exposição coesa, torna-se relevante revisitar os institutos dos “princípios” tributários e as competências tributárias. Em seguida, propõe-se dedicar aos fundamentos históricos e jurídicos das imunidades tributárias.

As limitações constitucionais ao poder de tributar podem ser subdivididas em três grupos: (1) os denominados princípios tributários; (2) as competências tributárias e (3) as imunidades tributárias.

Joaquim Carlos Salgado ensina que

A constituição positiva é que afirma a existência política de um povo, como, por exemplo, “O poder emana do povo”, “O *Reich* alemão é uma república” etc. Antes de toda normatização há “uma decisão política fundamental do titular do poder constituinte”, seja o povo, seja o monarca. E esse ato de declaração é fundamental, pois dele parte a validade das leis constitucionais.⁹⁷

Assim, se todo poder emana do povo e o direito constitucional decorre de prévia decisão política fundamental, no que se refere ao sistema tributário, a Constituinte de 1988 o elevou motivadamente a *status* constitucional.

É dizer que foi uma opção política e conscientemente debatida que, com a promulgação da Constituição, passou a ser direito positivo.

Esta válida opção contrapõe outras hipóteses possíveis, tal como praticado em outros países e que eram de pleno conhecimento dos constituintes, conforme se nota nos debates travados e formalizados nos anais da Assembleia Nacional Constituinte.

⁹⁷ SALGADO, Joaquim Carlos. Apresentação. In: SCHMITT, Carl. **Legalidade e legitimidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, xvi-xvii.

Conforme lembra Humberto Ávila, em outros Estados Nacionais o sistema tributário é regulado no campo infraconstitucional. A título de ilustração, o autor cita a Alemanha, que dedica apenas dois dispositivos constitucionais para matéria tributária.⁹⁸

Os constituintes, ao tomarem a decisão de elevar o sistema tributário a nível constitucional, por evidente, concluíram por excluir o tema do âmbito normativo infraconstitucional. Ou melhor, deixaram que a normatização infraconstitucional apenas complementasse, pormenorizasse, esclarecesse ou evidenciasse tudo aquilo que foi consignado como direitos e objetivos/fins a serem alcançados no texto constitucional.

Não há o mínimo espaço, pelo sistema de hierarquia normativa, para que a legislação infraconstitucional vá defronte ao texto constitucional positivo.

Pelo direito positivo, o exercício do poder tributante é um dos meios pelos quais o Estado pode atingir o patrimônio, no sentido total – já que pode ser dividido em propriedade, renda, bens etc. – do cidadão.

Assim, a legalidade e a legitimidade da sua ação, no aspecto tributário, dependem da máxima observância das balizas que estão presentes nos três grupos – princípios, competências e imunidades – que preenchem as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Na perspectiva republicana, em que todo poder emana do povo,⁹⁹ a opção do constituinte foi de elevar a propriedade como direito e garantia fundamental,¹⁰⁰ como cláusula pétrea.¹⁰¹ Contudo, a propriedade do cidadão não é absoluta, em razão das ressalvas expressas no texto constitucional, como, por exemplo, a observância da função social,¹⁰² a hipótese de aplicação de pena¹⁰³ e, ainda, o exercício da tributação.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.

⁹⁹ Art. 1º da CRFB: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988.)

¹⁰⁰ Art. 5º da CRFB: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988.)

¹⁰¹ Art. 60, § 4º da CRFB: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988.)

¹⁰² O entendimento do que seja função social da propriedade pode ser extraído do art. 186 da Constituição: “A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos: I - aproveitamento racional e adequado; II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho; IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

¹⁰³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre

A tributação, como uma das exceções constitucionais que legitimam a ação estatal na propriedade privada, possui as suas limitações, que devem ser levadas a sério, em razão do *status* constitucional.

Em outros termos, o Constituinte garante a propriedade privada como direito fundamental que deve ser garantido, como cláusula pétrea que é, contudo, admite, excepcionalmente, a intervenção ou ação do Estado, sendo a tributação uma das hipóteses. Ocorre que esse exercício do poder tributante possui contornos constitucionalmente previstos e que devem ser observados, tendo, pois, caráter dual, isto é, balizas/limitações ao Estado e direitos e garantias dos cidadãos-contribuintes.

Estes contornos constitucionais são, reitera-se: (1) os princípios que devem ser observados; (2) as competências tributárias, isto é, as incidências tributárias devem se limitar às hipóteses constitucionalmente previstas, em máxima observância às situações materiais e econômicas elencadas; e (3) as imunidades tributárias, que são situações que *a priori* seriam tributadas por se encontrarem no campo das competências, porém não o serão em decorrência da opção democrática e política do Constituinte.

Nessa linha expositiva, o agir dos Poderes ou Funções do Estado – Executivo, Judiciário e Legislativo, exceto do Constituinte Derivado, desde que observando as cláusulas pétreas, precisa se curvar às balizas constitucionais, no exercício das suas funções.

Daí porque, como a intervenção ou delimitação à propriedade é exceção de ordem constitucional, ainda como considerações iniciais e a título de antecipação do raciocínio que será melhor desenvolvido adiante, o exercício da tributação não pode extrapolar o campo de competências – hipóteses de incidências – previsto no texto constitucional, exceto no caso de mudanças resultantes de ação específica e consciente do Constituinte Derivado. Claro, concomitantemente a isso, os princípios e imunidades não de ser respeitados.

Numa leitura ou interpretação do texto constitucional com unidade, justeza e conformidade, de um lado se tem o direito da propriedade privada com *status* de cláusula pétrea, de outro lado, ele pode sofrer restrições/ações pelos entes federados, por meio do exercício das competências tributárias. Admitir interpretação extensiva, por analogia ou com fundamento do que se entender como justo, contrariando o delineamento constitucional, é atingir ou violar cláusula pétrea e o princípio democrático.

Diferentemente ocorre no campo das imunidades tributárias, que abre espaço para interpretações mais abertas e flexíveis, evidentemente com responsabilidade, uma vez que

outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; [...]” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

otimizando-as, a propriedade não sofrerá intervenções ou delimitações e os valores tutelados pelo Constituinte poderão ser prestigiados, otimizados e maximizados.

A garantia da imunidade de forma extensiva, ampliativa ou teleológica, não violará propriedade privada e, ainda, poderá encurtar o percurso para alcançar objetivo/fim ou valor constitucionalmente buscado. Claro, a interpretação não pode ser ideológica ou inconsequente, sob pena de violar a igualdade, que é corolário da justiça fiscal.

Com essas considerações iniciais, metodologicamente, propõe-se, nesta seção, revisar os denominados princípios constitucionais tributários, competências e imunidades.

Por ser objeto de estudo específico, propõe-se destrinchar o instituto das imunidades tributárias, que servirá de sustentação para os próximos passos do trabalho, isto é, a abordagem do problema e apresentação de hipótese. Destacadamente, o propósito de revisar os precedentes para identificar o método de interpretação e aplicação do instituto ao longo da história do STF.

3.1 Princípios constitucionais

Desde a implantação do Estado Moderno – **Estado de Direito ou Estado Fiscal I** – há intensa discussão acadêmica buscando distinguir princípios e regras jurídicas. Especialmente nos últimos cem anos, autores se dedicam intensamente a apresentar fundamentos e motivos que justifiquem tal distinção, o que acaba por transcender o campo teórico e se inserir na seara pragmática, especialmente quando magistrados escolhem e se filiam a determinada corrente e passam a decidir casos.

Por isso, na seção 3.1.1 serão brevemente revisitadas as diferentes correntes de aplicação das normas jurídicas.

3.1.1 Distinção entre princípios e regras

Ainda que brevemente, torna-se necessário revisar as diferentes correntes, ou melhor, os três paradigmas, para, em seguida, ser apresentada a convicção e o método de aplicação das normas jurídicas.

Os paradigmas são três, conforme proposta de Álvaro Ricardo Souza Cruz, que ora se adota, quais sejam: (1) o clássico; (2) o moderno e (3) o contemporâneo.¹⁰⁴

¹⁰⁴ CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica em debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 271.

3.1.1.1 Paradigma clássico

Este paradigma teve relevância histórica marcante, em razão do seu surgimento no momento em que ocorreu a transição do absolutismo para o Estado Moderno. Nessa época, as pessoas tinham receio de retrocesso, motivo pelo qual não se admitiam interpretações subjetivas, extensivas etc. Com cautela, não se admitia o flerte com decisões subjetivas, individuais ou autoritárias.

Assim, nesse momento vivenciou-se o modelo positivista, em que a lei era aplicada por meio da dedução e subsunção. Os princípios eram ignorados ou recebiam, no máximo, papel secundário.

Na obra que ora se utiliza para o desenvolvimento desta primeira fase do trabalho, Souza Cruz aduz que, segundo o paradigma clássico, “a hermenêutica limitava-se ao esforço sintático e semântico dos textos jurídicos a partir de métodos de dedução e subsunção, típicas da conhecida proposta de Savigny.”¹⁰⁵

As leis, sendo complexas, tentavam fazer constar todas as previsões possíveis. Nesse sentido, os princípios jurídicos eram importantes objetos políticos postos à disposição do legislador – as normas programáticas seriam bom exemplo. E nada mais do que isso.

As normas constitucionais seriam comandos-valores, e não comandos-regras. Portanto, as normas constitucionais não possuem aplicação ou execução imediata. Esses comandos-valores são direcionados ao legislador, o qual poderá optar pelo momento oportuno para dar eficácia a eles.

Entretanto, constatou-se que o legislador não poderia prever, de antemão, nas normas, todas as situações. Assim, a interpretação literal, gramatical e lógica teve que ser deixada de lado e, por conseguinte, novas formas de interpretação passaram a ser adotadas.

Ganhou vez, ainda que subsidiariamente, a utilização da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito.

Na linha do convencionalismo, admitia-se a discricionariedade do juiz em caráter excepcional, isto é, criação de regra/decisão se não existe norma específica. No exercício da discricionariedade o juiz não poderia, contudo, agir autoritariamente.

Nesta passagem, cumpre fazer ressalva no sentido de que tal entendimento não poderia se estender para o direito sancionador, especificamente, o direito penal e o direito tributário. Não se pode aplicar sanção e cobrar tributos por analogia, costumes etc., ou seja, sem lei clara e objetiva.

¹⁰⁵ CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica em debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 272-273.

Ocorre que, mais uma vez, o contexto fático, social e político, vivenciado à época, durante a década de 50 do século passado, influenciou o rompimento de paradigmas. De acordo com Souza Cruz, o positivismo – legalidade estrita, sem qualquer análise factual do caso concreto – fundamentou e sustentou o totalitarismo, fascismo e nazismo.¹⁰⁶ Afinal, se vingava à época o positivismo e levando-se em consideração que a letra fria da lei teria aplicação independentemente de suposta existência de especificidade no caso concreto, os detentores do poder tinham, portanto, o mecanismo hábil para dar validade jurídica aos atos praticados.

Daí porque posteriormente criou-se a discussão, tendo como um dos expoentes Schmitt que tratava de distinguir a legitimidade e legalidade.¹⁰⁷

Logo, com receio de que o positivismo jurídico até então praticado viesse a sustentar atos cruéis, tal modelo foi afastado e, em seu lugar, surgiu o paradigma moderno.

3.1.1.2 Paradigma moderno

No seio social formou-se o sentimento de que o método de aplicação do direito sob a sistemática da dedução e subsunção seria insuficiente para alcançar, em determinadas situações, o desejado sentimento de justiça. Isso porque a letra fria ou literalidade da lei poderia trazer situações ou condutas indesejadas.

Se no paradigma anterior os princípios não tinham grau de normatividade, no paradigma moderno, diferentemente, os princípios passaram a ter positividade. E mais, os princípios tinham maior destaque no ordenamento jurídico, em razão da abstração e abertura tipológica.

Os autores filiados a este paradigma apresentam diferentes fundamentos para distinguir os princípios das regras. Destacam-se, aqui, quatro correntes.

Na primeira corrente, os princípios seriam ligados aos valores e fundamentariam todo o ordenamento jurídico. Diferentemente das regras, os princípios possuem conteúdo axiológico puro. Contudo, os princípios dependeriam das regras para efetiva concretização.

Canaris assinalava que

trata-se, assim, de apurar, por detrás da lei e da ratio legis, a ratio iuris determinante. Pois só assim podem os valores singulares libertar-se do seu isolamento aparente e reconduzir-se à procurada conexão <<orgânica>> e só assim se obtém aquele grau de generalização sobre qual unidade da ordem jurídica [...]. O sistema deixa-se, assim, definir como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais.¹⁰⁸

¹⁰⁶ CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica em debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 274.

¹⁰⁷ SCHMITT, Carl. **Legalidade e legitimidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

¹⁰⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Introdução e tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 77-78.

Cumpra apontar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹ em conferência realizada no dia 24 de outubro de 1996, o tributarista desenvolveu sobre normas, enunciados e valores.

Após fazer a devida diferenciação entre enunciados e normas, o citado Professor assinala que princípios e valores de maior grandeza estão previstos no texto constitucional. Entretanto, o autor aduz que as normas jurídicas sempre terão a mesma estrutura, ou seja, o hipotético-condicional.

Nessa linha, o princípio sempre terá limitador objetivo, como é o caso, por exemplo, do princípio da legalidade tributária. Para ele, “a legalidade não é um valor em si, é um limite objetivo. Obviamente, é um limite objetivo que persegue um valor, e esse valor, nós já sabemos, é a segurança jurídica. E junto com ela outros valores, como a justiça etc.”¹¹⁰

Seguindo a sua linha de raciocínio, o autor anota que, por exemplo, a vedação ao confisco tributário seria um valor, tendo em vista ser impossível medir a incomensurabilidade.

Na segunda, os princípios seriam mandamentos nucleares e normas gerais do sistema. Para os adeptos, os princípios seriam a base de todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido, violar princípio – metanorma – seria muito pior do que violar regra. Isso porque a inobservância de princípio significaria a violação de todo o ordenamento jurídico, isto é, o sistema como um todo.

Celso Antônio Bandeira de Mello anota que

princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. [...] Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos.¹¹¹

Canotilho afirma que os princípios, além de superarem as regras, possuem hierarquia entre si. Assim, determinado princípio estaria em posição hierárquica superior a outro.

Canotilho, ao apresentar o sistema interno de regras e princípios, anota que, em primeiro lugar, estão presentes os princípios estruturantes, que são as traves-mestras do ordenamento

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.69, 1997.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.69, 1997, p. 53.

¹¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 299-300.

jurídico. No direito português seriam os princípios do Estado de Direito, o princípio democrático e o princípio republicano.¹¹²

Em segundo nível, estão os princípios constitucionais gerais, que são concretizações realizadas a partir de princípios constitucionais especiais. O autor cita, como exemplo, que o princípio democrático pode ser concretizado a partir dos princípios constitucionais gerais da soberania popular e do sufrágio universal, sendo certo que esses, por sua vez, podem ser pormenorizados pelos princípios constitucionais especiais, como, ainda como exemplo, o princípio da imparcialidade eleitoral e da liberdade de propaganda. Ademais, as regras constitucionais também podem ser utilizadas para dar maior concretude aos princípios estruturantes. É o caso da regra que garante o recurso contencioso contra atos da administração.

Por fim, J.J. Canotilho, para ilustrar, apresenta gráfico, no qual: (1) no alto estão os princípios estruturantes; (2) em seguida, os princípios constitucionais gerais; (3) em terceiro lugar, os princípios constitucionais especiais e, (4) em quarto, as regras constitucionais.¹¹³

A terceira corrente diferencia princípios de regras embasada no modelo de incidência. Assim, enquanto as regras incidiriam sobre determinada situação específica, os princípios não possuem situação predeterminada para sua incidência.

A quarta, por sua vez, estabelece que os princípios seriam vetores para aplicação das regras. Assim, “os princípios não configurariam mandamentos e sim diretrizes, critérios e justificação para a aplicação do Direito.”¹¹⁴ As regras permaneceriam sendo aplicadas de acordo com a tradicional dualidade hipótese/consequência.

Ainda que com diferentes fundamentos, os autores adeptos ao paradigma moderno são uníssomos em defender o maior destaque dos princípios, comparando-se com as regras, tratando-os como metanorma.

Parte desta corrente não se limitou a dar maior destaque aos princípios em comparação com as regras. Adotou-se, ainda, termos como sobreprincípio para dar maior ênfase e grau de importância a determinadas normas.

A título de ilustração, vale relembrar ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho no que toca ao princípio da certeza do direito que, segundo o autor, “trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica.”¹¹⁵

¹¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.173-1.175.

¹¹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.175.

¹¹⁴ CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica em debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 284.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 165.

Ocorre que esta linha de pensamento deu margem para que o Judiciário passasse a julgar de forma mais ampla e irrestrita, o que coloca em xeque princípios estruturantes, notadamente, a separação dos poderes.

Com a perspectiva de que os princípios valem mais do que as regras, decisões são exaradas desconsiderando os comandos legais elaborados pelo Legislativo, sob a fundamentação, às vezes rasa, de que teria ocorrido violação à proporcionalidade, razoabilidade, injustiça etc.

Exsurge, nesta perspectiva, o denominado ativismo judicial, em que o Poder Judiciário se coloca, nem sempre de forma clara e ostensiva, mas por meio da política de decisões, como, entre os três Poderes, o mais relevante e importante.

Não são raras as vezes que deparamos com o Judiciário interferindo em escolhas legítimas feitas pelo Legislativo e pelo Executivo.

A título de ilustração, pode-se mencionar a ação proposta pelo Ministério Público de Santa Catarina que obteve liminar judicial para barrar decisão do Poder Legislativo de reformar ou construir campo de futebol numa cidade no interior daquele Estado. O Ministério Público pediu que os recursos não fossem direcionados para a área do esporte, mas para educação, por ser, a seu ver, mais importante. O Poder Judiciário acolheu o pedido.

Com os princípios sendo elevados a metanormas e, logo, com o ativismo judicial, foi desenvolvido o paradigma contemporâneo, que será tratado na seção seguinte.

3.1.1.3 Paradigma contemporâneo

Para esta linha de pensamento, que contra-argumenta os fundamentos do paradigma moderno, assim como os princípios, as denominadas regras também possuem conteúdo axiológico puro, além do deontico.

O conteúdo axiológico não se refere à exclusividade dos princípios. Ora, como não defender que o Código Penal, ao prever a hipótese e consequência sancionadora, não carrega axioma?

No paradigma contemporâneo não se admite argumentar que as regras possuem existência pré-determinada, rígida e restrita, ao passo que os princípios são utilizados ou aplicados para solucionar questões que não possuem regras específicas. Nem sempre as regras são utilizadas pela via restrita de hipótese e subsunção. Nesse aspecto, basta lembrar do uso da analogia.

Os princípios não podem ser restringidos a vetores para aplicação das regras. Determinadas situações que dependam de interpretação, aplicação ou solução de conflito, que

não possuem regra específica – hipótese/consequente – e sendo incabível o uso da analogia, deverão ser solucionadas, após o devido processo, com amparo nos princípios do direito. Se assim não o for, de duas, uma: não haverá a tutela jurisdicional, o que não se admite no texto constitucional positivo, em respeito ao princípio da inafastabilidade da jurisdição;¹¹⁶ ou haverá arbitrariedade da decisão, ferindo, assim, o caro espírito republicano e democrático.

Todavia, mais uma vez, é necessário ressaltar que esse tipo de compreensão não se estende nem ao direito penal nem ao direito tributário.

Os autores que compõe este grupo, dentre outros, Robert Alexy, Humberto Ávila e Ronald Dworkin, apresentam a distinção entre princípios e regras considerando o método de aplicação e o critério de conflito negativo.

3.1.1.3.1 Teoria de Robert Alexy

Ao desenvolver a sua teoria, Robert Alexy assevera categoricamente que “a distinção entre regras e princípios é uma das colunas-mestras do edifício da teoria dos direitos fundamentais.”¹¹⁷

O autor aduz que a distinção existente entre princípios e regras, além de gradual – generalidade –, possui cunho substancialmente qualitativo.

Thomas Bustamante, se valendo da teoria de Alexy, afirma que “os princípios têm o mesmo conteúdo dos valores, pois o que os diferencia é meramente a sua força jurídica. Princípios são valores que passaram por um processo de juridicização.”¹¹⁸

Alexy chega a mencionar o critério apontado por outros teóricos para diferenciar regras de princípios. Um deles, conforme já mencionado, é o da generalidade – regra mais específica e o princípio com caráter mais geral. O outro, por sua vez, aponta que os princípios, quando não confundidos com as regras, servem de razões para estas.

No entanto, discorre que os princípios são mandamentos de otimização, tratando-se, pois de

normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por

¹¹⁶ O art. 5º, XXXV da Constituição prevê que: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

¹¹⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 285.

¹¹⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. Princípios, regras e conflitos normativos: um modelo para a justificação de decisões contra legem a partir da teoria jurídica de Robert Alexy. **Pensar**, Fortaleza, v. 15, n.2, p. 603-627, 2010.

poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.¹¹⁹

Ao seu passo, as regras

são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.¹²⁰

Segundo Alexy, sempre focado no direito alemão, os princípios não possuem caráter/mandamento definitivo, mas tão só *prima facie*. Contudo, o dever de otimização deve ser observado. Os princípios estão sujeitos a diversos resultados distintos, quando da sua aplicação, sendo certo que não possuem a extensão previamente delimitada do conteúdo, uma vez que estão sujeitos às peculiaridades fáticas e, principalmente, de princípios colidentes.

As regras, por sua vez, possuem mandamentos previamente delineados e definidos. O seu conteúdo e a sua extensão são conhecidos de antemão.

Ademais, o autor também sustenta a presença de outro critério diferenciador. Para o teórico, pode ser considerada válida a forma de se resolver questões referentes aos conflitos normativos – colisão de regras ou entrecruzamento entre princípios.

Nessa linha, havendo conflito entre regras, deve-se abrir cláusula de exceção, ou, não sendo possível, os critérios servirão de sustentáculo para declaração de invalidade de uma delas no caso concreto.

No caso de conflito entre princípios, não haverá declaração de invalidade ou introdução de cláusula de exceção. Ao contrário das regras, o conflito entre princípios está no campo da dimensão do peso e não da dimensão da validade, sendo certo de que, no caso concreto em que houver choque de princípios colidentes, um deles terá precedência sobre o outro, após o sopesamento de interesses.

Para respostas ou soluções concretas, os denominados princípios da razoabilidade e proporcionalidade, em especial, a de sentido estrito que, para Ávila, são postulados, são instrumentos disponíveis para tanto.

¹¹⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

¹²⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 91.

3.1.1.3.2 Teoria de Humberto Ávila

Humberto Ávila propõe dividir as normas jurídicas em dois graus. No primeiro são alocados os princípios e as regras. Em segundo grau, o autor propõe a inserção dos postulados, que são utilizados para a interpretação e a aplicação do direito.¹²¹

A título de menção e sem intuito de desviar do objetivo ora proposto, vale mencionar que, para o autor, proporcionalidade e razoabilidade não são princípios, mas postulados.

No que se refere à dissociação entre princípios e regras, Ávila assinala que três critérios podem ser usados para dissociar as espécies normativas.

O primeiro critério foi intitulado como “critério da natureza do comportamento prescrito”. Aqui, as regras são diferenciadas dos princípios em razão do modo pelo qual o comportamento será prescrito.

Os princípios estabelecem fins e estado ideal de coisas a ser atingido, que impõe normas de condutas para tanto. Sendo assim, para Ávila, fala-se em caráter deontico-teleológico. Deontico porque impõe razões, obrigações e permissões. Teleológico porque o objetivo é que os efeitos das mencionadas imposições visem a determinado estado de coisas. Assim sendo, os princípios são “normas-do-que-deve-ser”.

As regras, por sua vez, são normas “mediatamente finalísticas, ou seja, normas que estabelecem indiretamente fins, para cuja concretização estabelecem com maior exatidão qual o comportamento devido.”¹²² Nessa linha, as regras são consideradas deontico-deontológico. Deontico porque impõe razões, obrigações e permissões. Deontológico porque tais imposições determinam algo que deva ser feito, em que seu conteúdo aponta ações a serem adotadas. Sendo assim, fala-se em “normas-do-que-fazer”.

Portanto, a distinção está ligada às finalidades e às condutas. Enquanto as regras têm finalidade mediata e conduta expressa, os princípios possuem finalidade imediata e conduta necessária.

O segundo critério de Ávila é a denominada “natureza de justificação exigida”. As regras, pelo fato de terem maior caráter descritivo, dependem da análise factual e de ônus argumentativo menor para aplicação. A descrição normativa serve como justificação. Não obstante, nos casos considerados difíceis, as regras poderão ser afastadas, por meio de processo argumentativo maior, quando a finalidade que lhe dá suporte for superada por outras razões.

Os princípios, por seu turno, têm como característica o elemento finalístico, e não o descritivo – inerente às regras. Não há casos difíceis ou fáceis, sendo certo de que o ônus

¹²¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008c.

¹²² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 72.

argumentativo é estável. Aqui, caberá ao aplicador visualizar a finalidade do princípio e indicar os meios adequados para alcançá-la.

Nessa linha, para o autor, as regras possuem caráter retrospectivo – descrição fática conhecida de antemão pelo legislador e a conseqüente imposição da conduta a ser adotada –, ao passo que os princípios têm caráter meramente prospectivo – estado ideal a ser alcançado, sendo que o legislador não indica os meios necessários para tanto.

Por fim, Ávila apresenta o “critério da medida de contribuição para decisão”. Os princípios não são utilizados ou apontam para decisão definitiva, ao contrário das regras. Eles apenas contribuem para tanto. Por isso, os princípios são “primariamente complementares e preliminarmente parciais”.

As regras, por sua vez, visam apontar decisão definitiva e específica para o conflito entre razões. Há, aqui, pretensão terminativa e direta. Por isso, fala-se que as regras são “normas preliminarmente decisivas e abarcantes.”¹²³

A partir da apresentação de todos esses critérios e fundamentos que distinguem os princípios das regras, o autor apresenta conceito de ambos:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisa a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.¹²⁴

A partir de tais conceitos, o autor anota, em síntese, a diferenciação existente entre princípios e regras, a partir de três elementos: (1) Natureza da descrição normativa, as regras possuem objetos preliminarmente determináveis, ao passo que os princípios indicam tão somente estado ideal de coisas a ser promovido. (2) As regras distinguem-se dos princípios em razão da natureza da justificação. Enquanto as primeiras dependem tão só da observância da descrição normativa e os atos praticados e/ou fatos ocorridos, os princípios, no entanto, precisam, a partir do que se deve promover, verificar se as condutas praticadas são positivas. (3) Por fim, a distinção das duas normas jurídicas pode ser detectada a partir da natureza da

¹²³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 76.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 78-79.

contribuição, segundo o autor. Nessa linha, as regras têm evidente pretensão de decidibilidade direta, ao passo que os princípios possuem somente caráter de complementaridade, ou seja, ao lado de outras razões, eles serão conjugados visando sanar determinado impasse – por isso, fala-se em complementaridade.¹²⁵

3.1.1.3.3 Teoria de Ronald Dworkin

Para fechar o paradigma contemporâneo, propõe-se revisitar a teoria de Ronald Dworkin, denominada Direito como Integridade; marco teórico desta tese.

Por isso, nesta passagem da tese, não se limitará a trazer a distinção existente entre princípios e regras, segundo Dworkin. A ideia é de revistar, ainda que brevemente, a sua biografia, bem como destrinchar o seu método de interpretar e aplicar o direito que servirá de subsídio para construção do terceiro grupo de argumentos deste trabalho.

a) Breve biografia de Ronald Dworkin

Nascido em 11 de dezembro de 1931, no Estado norte-americano de Massachusetts, Dworkin tinha formação acadêmica em filosofia e direito.

Flávio Pedron relata que, em determinado momento, Dworkin chegou a se desiludir com o direito e, assim, focou tão somente na filosofia. Ainda segundo Pedron, John Rawls foi o responsável pelo retorno dele ao direito.¹²⁶

Em Oxford, onde finalizou o curso de direito, Dworkin foi orientado por Hart. Sob a sua influência, Dworkin, em seus primeiros textos, passou a se autointitular como positivista.

No curso da vida, nos anos sessenta do século passado, Dworkin se distanciou da linha de pensamento do seu orientador e passou a ser grande crítico do positivismo. Na verdade, o autor destoava da teoria dominante do direito, o convencionalismo, que compreende o positivismo e o pragmatismo.

Ele se aproximou das teorias de John Rawls e de Gadamer – círculo hermenêutico.

Retornou aos Estados Unidos após a formatura em direito na Inglaterra.

Dworkin advogou e assessorou magistrados no tribunal de Nova Iorque.

Antes de se aposentar em Oxford, Hart ligou para Dworkin e expressamente disse que gostaria que ele assumisse a cadeira que deixaria. Segundo Pedron, Dworkin questionou se realmente seria a vontade do seu orientador, tendo em vista a sua mudança de pensamento e as

¹²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 83-84.

¹²⁶ A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s.

críticas ao positivismo que passou a fazer. E mais, Dworkin lembrou que a cadeira, então ocupada por Hart, deu, anteriormente, assento para Austin e Bentham, igualmente adeptos à teoria dominante do direito. Mesmo assim, Hart reiterou o seu desejo de que Dworkin o sucedesse.¹²⁷

Atendendo a convocação de seu orientador, Dworkin retornou para Oxford e assumiu a referida cadeira. Antes de falecer, dividia a sua dedicação acadêmica, na condição de titular da *University College London* e da *New York University School*.

Mais experiente, Dworkin passou a se penitenciar, de acordo com Pedron.¹²⁸ Isso porque, por muitos anos, apenas criticava as teorias apresentadas, em especial, a de Hart. Ainda se culpando, entendeu que agiu muitos anos como uma raposa, tendo em vista que as suas ações: visava aniquilar o outro debatedor ou ganhar discussões/debates, desconstruir teses, contudo, deixou de fazer propostas.

Assim, Dworkin mudou de postura. Em vez de raposa, ele passou a ser ouriço na filosofia. Com isso, começou a produzir, a criar e a propor. Deixou de entrar em confrontos teóricos e se reservou a reagir se atacado fosse.

Faleceu em decorrência de leucemia no ano de 2013.

Dentre outras várias, Dworkin deixou duas lições valiosas: (1) ética nos impõe que façamos das nossas vidas as mais valiosas a partir de nós mesmos e (2) a igualdade e a dignidade da pessoa humana determinam que tratemos os outros de modo valioso, isto é, da mesma forma que gostaríamos de ser tratados.

Ilustrando esse pensamento, no caso *Brown x. Board of Education*, que discutia a separação de estudantes nas escolas públicas com base em argumentos utilitaristas ou políticos, Dworkin assinalou ser correta a decisão da Suprema Corte, que prestigiou a liberdade e a igualdade.

A democracia não seria fim em si, mas instrumento para realização da justiça.

Logo, os argumentos políticos ou utilitaristas não poderiam preponderar quando se tem violado a liberdade ou a igualdade:

A legitimidade de um governo, assim, não poderia ser medida por eventual correspondência à vontade popular, mas pela promoção do ideal de justiça. E era injusto àquela altura manter um sistema de segregação que se tinha por moral. O princípio da igual consideração e respeito se impunha como critério justificador da decisão.¹²⁹

¹²⁷ A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s.

¹²⁸ A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s.

¹²⁹ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 136.

Com isso, Dworkin ensaia que os ideais de liberdade e igualdade, que conduzem à justiça, devem parametrizar as ações da sociedade e do Estado. Logo, o simples discurso da vontade da maioria não deve preponderar quando se atingem direitos individuais de primeira grandeza.

Nesse leme, a teoria dworkiana se encontra sustentada em argumentos de princípios, especialmente liberdade e igualdade, que são condutores para implementação da justiça.

b) Distinções entre políticas princípios e regras: critérios de interpretação e aplicação

Ronald Dworkin diferenciou políticas, princípios e regras.

A política estabelece um objetivo a ser alcançado, visando à melhora da sociedade como um todo.

Para ilustrar política – *policy*, Eduardo Morais da Rocha, em sua tese, assim assinala:

O exemplo clássico de *policy*, para Ronald Dworkin, é o da eficiência, que, para ele, não seria um princípio em sentido estrito, mas uma diretriz política, pois: “A eficiência econômica é uma meta coletiva: exige a distribuição de oportunidades e responsabilidades que possam produzir o maior benefício econômico agregado, definido de um determinado modo.”¹³⁰

O princípio, por sua vez, evidencia um padrão que deve ser observado, com respaldo na busca pela justiça ou equidade ou, sendo o caso, em qualquer outra dimensão da moralidade.

As regras direcionam ou determinam a conduta a ser seguida ou respeitada, de forma expressa e taxativa.

Visando ilustrar, o autor sustenta que quando a norma aduz “um testamento é inválido a menos que seja assinado por três testemunhas”, possui forma visivelmente distinta da norma que estipula “um homem não pode beneficiar-se de seus próprios ilícitos”. No contexto norte-americano, destacado por Dworkin, a primeira expressão será apontada como regra, ao passo que a segunda será considerada princípio.

As regras, muito embora possam prever exceções, preveem consequências jurídicas automáticas, cuja aplicabilidade é realizada por meio do modelo “tudo-ou-nada”. Assim, uma vez preenchidas as questões fáticas da hipótese, a consequência deve ser aplicada, de forma automática e sem qualquer relativização ou ponderação.

Os princípios, diferentemente, não preveem consequências jurídicas automáticas após a apresentação dos fatos. Os princípios apontam para uma direção, dependendo, por conseguinte, da situação peculiar para tomada de decisão.

¹³⁰ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 57.

Os princípios não se diferenciam das regras tão somente no que tange ao método de aplicação. Outro critério hábil para tal diferenciação, segundo Dworkin, refere-se ao conflito normativo.

Assim, na medida em que existe princípio prevendo determinado direcionamento, pode existir outro – incluindo-se aqui também políticas, e não somente princípios – que tenha inclinação para outra direção, totalmente diferente e de forma concomitante. Logo, poder-se-ia sustentar suposta existência de conflito normativo.

Sendo assim, Ronald Dworkin assinalava que os princípios possuem algo que não se verifica nas regras: a dimensão do peso.

Enquanto no caso de conflito de regras uma delas não deve ser considerada válida, recorrendo-se a determinados critérios – hierarquia, ordem cronológica, especificidade etc. – ou aos princípios que lhes dão suporte, constatando-se, assim, qual deles possui maior importância para a declaração de invalidade de uma delas. Em caso de choque ou presença de diferentes princípios, nenhum deles será declarado inválido, mas um irá sobrepor ao outro no caso concreto.

Em outras palavras, havendo choque entre regras, uma delas será declarada válida e as demais serão inválidas; lado outro, estando presentes diferentes princípios conflitantes num caso concreto, ambos serão considerados válidos, no entanto, somente um deles produzirá efeitos.

c) Críticas à teoria dominante do direito e a proposta de Dworkin do direito como integridade

Ronald Dworkin criticava a denominada teoria dominante do direito, que prevaleceria nas universidades inglesas e norte-americanas, tendo como precursor Jeremy Bentham. A sua proposta é pela adoção da teoria liberal do direito.

Na intitulada teoria dominante do direito, o convencionalismo, pode-se visualizar a existência de duas frentes: (1) o positivismo e o (2) pragmatismo.

No positivismo jurídico não se admite a existência de direitos preexistentes à legislação. O exercício da coerção seria limitado por depender que alguma decisão política tenha sido normatizada, trazendo proibições, obrigações e permissões.

Até por isso, no positivismo observa-se o passado.¹³¹

¹³¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 263 e ss.

Como lembra Barroso, o direito, para esta corrente, seria apenas invenção humana visando solucionar conflitos e trazer a pacificação social. Nessa linha de pensamento, havendo sociedade e grupo, o direito passa a ter vez. Nessa fase há distanciamento do jusnaturalismo e da filosofia. Busca-se a razão e a objetividade científica.¹³²

Austin, que viveu no século XIX, adepto a esta corrente, assinalava que o direito seria o produto de decisões históricas tomadas por aqueles que têm poder político, abrindo espaço para decisão discricionária do juiz, no caso de ausência de regra expressa.

Por sua vez, Hart, orientador de Dworkin, desenvolveu o raciocínio de que o direito seria prática social formada por regras, logicamente divididas em primárias, aquelas que concedem ou impõem direitos, e secundárias que apontam como e por quem as regras devem ser estabelecidas, declaradas legais, modificadas ou abolidas. Para ter validade, a regra primária deve observar a regra secundária.

Os casos tidos como convencionais ou fáceis serão resolvidos sem muito esforço. A questão fática identificada estará sujeita às consequências legais previstas na norma preexistente cabível. Uma vez identificada a questão de fato e tendo tratamento legal, a subsunção ocorrerá, produzindo, assim, efeitos concretos.

Entretanto, nos *hard cases*, em que não há norma preexistente, o espaço de “penumbra” terá vez.

Assim, “O direito por convenção nunca é completo, pois constantemente surgem novos problemas que ainda não haviam sido resolvidos de nenhuma maneira pelas instituições que dispõem da autoridade convencional para resolvê-los.”¹³³

Com isso, o juiz poderá decidir discricionariamente, que não deve ser confundido com decisão arbitrária ou autoritária.

A propósito, o poder discricionário pode ser visto em dois sentidos, o fraco e o forte.

De acordo com Dworkin, o primeiro sentido fraco evita o uso mecânico pela autoridade pública, impondo o uso da capacidade de julgar. O segundo sentido fraco de discricionariedade abre espaço para que algum servidor competente tome determinada decisão, que não se sujeita a revisão ou cancelamento. Portanto, trata-se de decisão definitiva.

Por sua vez, o sentido forte de discricionariedade não prevê limitadores ou padrões à uma autoridade que poderá agir livre e totalmente. Por exemplo, seria a hipótese de uma

¹³² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 263 e ss.

¹³³ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 142.

autoridade das forças armadas escolher, a seu subjetivo critério, cinco homens para realizar uma patrulha. Nesse caso, não há qualquer balizamento para a realização da escolha.

Mesmo no sentido forte da discricionariiedade, o bom senso e a equidade não podem ser deixados totalmente de lado.

Com isso, dando início à linha crítica, segundo Dworkin, o positivismo é contraditório porque (1) abre espaço para que direito seja aplicado, mesmo sem ter norma preexistente. Assim, sem previsão convencionada, primeiramente o juiz pode criar discricionariamente o direito para decidir caso concreto e (2) a aplicação desse direito será após a concretização do fato, não tendo que se falar, portanto, em irretroatividade.

Registre-se que, no *civil law*, em especial direito sancionador, a irretroatividade é observada de forma solene. Igualmente ocorre no direito tributário, quando se lembra da irretroatividade e, até mesmo, das anterioridades. A lei não retroage para abarcar fatos geradores passados.

Por outro lado, o utilitarismo ou pragmatismo não volta os olhos para o passado. O pensamento é no presente e prospectando o futuro. Busca-se, por meio das decisões a serem exaradas, o bem-estar geral:

O pragmático adota uma atitude cética com relação ao pressuposto que acreditamos estar personificado no conceito de direito: nega que as decisões políticas do passado, por si sós, ofereçam qualquer justificativa para o uso ou não do poder coercitivo do Estado. Ele encontra a justificativa necessária à coerção na justiça, na eficiência ou em alguma outra virtude contemporânea da própria decisão coercitiva, como e quando ela é tomada por juízes, e acrescenta que a coerência com qualquer decisão legislativa ou judicial anterior não contribui, em princípio, para a justiça ou a virtude de qualquer decisão atual.¹³⁴

E mais,

[...] o pragmatismo não estipula quais, dentre essas diversas noções de uma boa comunidade, são bem fundadas ou atraentes. Estimula os juízes a decidir e agir segundo seus próprios pontos de vista. Pressupõe que essa prática servirá melhor à comunidade – aproximando-a daquele que realmente é uma sociedade imparcial, justa e feliz – do que qualquer outro programa alternativo que exija coerência com decisões já tomadas por outros juízes ou pela legislatura.¹³⁵

¹³⁴ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 185.

¹³⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 186.

Assim, as decisões políticas do passado não são levadas em consideração. Deve-se buscar, de acordo com essa linha de pensamento, a virtude contemporânea.

Nessa linha, as leis e os precedentes são aplicados aos casos cotidianos. Os casos difíceis seriam decididos visando o bem-estar geral e tendo como referência o momento – as virtudes – da tomada da decisão.

Dworkin apresenta críticas a essa linha de pensamento.

Isso porque o governo deve agir com moralidade. Dessa forma, a coerência deve estar presente e ser utilizada como meio de fazer com que a justiça seja aplicada para todos os cidadãos, dando, assim, uma integridade política. Ademais, o Estado, que é ficção jurídica, deve ser visto como comunidade personificada. Assim, os seus princípios devem ser observados e aplicados de forma coerente.

Ao pragmatismo faltaria a indispensável ligação entre passado, presente e futuro, não tendo, portanto, unidade de princípios. A volatilidade para tomada de decisões poderia estar presente, por depender das virtudes a serem observadas em diferentes momentos.

Tentando se esquivar da teoria dominante do direito, Dworkin propõe o afastamento da utilização da discricionariedade nos *hard cases* e, em seu lugar, a adoção da integridade. Assim, a interpretação deve ser construtiva.

Pede-se licença para pequena ressalva quanto a essa passagem quando se tem em vista o *civil law*. Inicialmente, posiciona-se no sentido de que, no Brasil, cabe a interpretação evolutiva, e não a interpretação construtiva, proposta por Dworkin, que tem guarida no *common law*. Diferentemente do sistema brasileiro, no norte-americano o magistrado tem espaço para construir o direito.

De todo modo, nas interpretações construtiva ou evolutiva, o magistrado precisa se guiar dentro dos limites do texto constitucional positivo.

Dworkin reconhecia que questões pessoais ou subjetivismos podem estar presentes nas tomadas de decisões judiciais, por ser intrínseco à figura do julgador. No entanto, deve-se tentar afastar, ao máximo, da discricionariedade, defendida pela teoria dominante do direito para os *hard cases*.

Nessa linha expositiva, as decisões não podem ser apenas motivadas. Elas precisam ser fundamentadas.

Não se deve ter separação entre direito e moral, sob pena de o primeiro ser reduzido a um amontado de regras criadas por uma comunidade em algum momento da história. A legalidade estrita pode explicar muitas medidas/decisões, mas poderá pecar em fundamentos:

A integridade, portanto, promove a união da vida moral e política dos cidadãos: pede ao bom cidadão, ao decidir como tratar seu vizinho quando os interesses de ambos entram em conflito, que interprete a organização comum da justiça à qual estão comprometidos em virtude da cidadania.¹³⁶

José Adércio Leite Sampaio assinala que, para Dworkin,

[...] a Constituição é um conjunto de normas, expressas e implícitas, orientadas para a proteção dos direitos básicos. Tais direitos são ‘direitos naturais’ ou ‘morais’ que independem de reconhecimento por convenções, costumes, leis ou por hipotético contrato social.¹³⁷

Na interpretação construtiva, de acordo com Thomas Bustamante, que se valeu de Dworkin, “A atividade judicial é essencialmente uma atividade interpretativa e probatória [...] um processo argumentativo e construtivo.”¹³⁸

Segundo Dworkin, deve-se tentar alcançar os propósitos, e não a causa. Os propósitos a serem visualizados de acordo com a visão do intérprete:

Quero dizer que uma interpretação é, por natureza, o relato de um propósito; ela propõe uma forma de ver o que é interpretado – uma prática social ou uma tradição, tanto quanto um texto ou uma pintura – como se este fosse o produto de uma decisão de perseguir um conjunto de temas, visões ou objetivos, uma direção em vez de outra. Essa estrutura é necessária a uma interpretação mesmo quando o material a ser interpretado é uma prática social, mesmo quando não existe nenhum autor real cuja mente possa ser investigada.¹³⁹

Assim, para o bom funcionamento do direito como integridade, Dworkin sustenta a indispensabilidade da presença da tríade legislativo, judiciário e sociedade exercer a sua função constitucional.

Apenas com a tríade seria possível caminhar para coerência de princípio, em que ocorrerá a integridade principiológica compartilhada pela comunidade e buscada pelo intérprete.

De fato, não se pode olvidar que Dworkin ascendeu como um dos expoentes do Pós-Positivismo, ladeando tal missão com Alexy, Rawls e outros.

Para essa corrente de pensamento, embora divirjam em determinados aspectos, o núcleo do raciocínio muito se assemelha, como lembra Barroso, em síntese: (1) o direito passa a ser

¹³⁶ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 252.

¹³⁷ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 134.

¹³⁸ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012b, p. 126.

¹³⁹ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 71.

não científico e ideológico; (2) o direito existe independentemente de qualquer posituação legal expressa; (3) deve-se buscar sempre a justiça, que nem sempre estará positivada em lei. Assim, torna-se necessário diálogo com a sociologia e filosofia. Há reaproximação com a ética; (4) o legalismo estrito não pode ser mais observado, devendo preponderar a legitimidade do direito; (5) a teoria da justiça e a legitimação democrática devem prevalecer em face da legalidade estrita, em que pese a indispensabilidade de observar o direito posto; (6) com o Estado Constitucional, especialmente após a Segunda Guerra, valores morais deixaram de existir tão somente no plano ético ao serem inseridos formalmente no plano do direito, portanto, positivado. A igualdade, a moralidade, a dignidade da pessoa humana etc. são exemplos de valores que deixaram de estar exclusivamente no plano ético e passaram para o direito positivo, sem que isso seja qualquer embargo para a evolução de significados ou conteúdo.¹⁴⁰

Nessa linha de raciocínio, Dworkin sustenta que as pessoas governadas por princípios independem de tantas regras.

Para o autor existem três modelos de comunidade.¹⁴¹

O primeiro, denominado “acidente de fato”, os membros entendem que vivem em comunidade por acaso, ou melhor, por questão fática, histórica ou geográfica. Nesse caso não haveria nítido interesse de associar.

O segundo modelo seria “de regras”. Nesse modelo, os membros da comunidade aceitam o compromisso de obedecer e seguir as regras estabelecidas, a partir de algum procedimento. As regras esgotam a obrigação e foram aceitas e negociadas pelos membros da comunidade.

O terceiro modelo é o do princípio. Aqui, as pessoas são ligadas e formam comunidade política quando admitem serem governadas por princípios comuns, e não a partir de regras criadas com base num acordo político. Assim,

Os membros de uma sociedade de princípio admitem que seus direitos e deveres políticos não se esgotam nas decisões particulares tomadas por suas instituições políticas, mas dependem, em termos mais gerais, do sistema de princípios que essas decisões pressupõem e endossam. Assim, cada membro aceita que os outros têm direitos, e que ele tem deveres que decorrem desse sistema, ainda que estes nunca tenham sido formalmente identificados ou declarados.¹⁴²

¹⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹⁴¹ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 252-255.

¹⁴² DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 255.

Embora reconheça que o modelo de regras seja o mais interessante em um primeiro momento, o autor em estudo é adepto ao terceiro modelo. Isso porque, com esse modelo, pode-se buscar defender com mais embasamento a legitimidade política.

As pessoas não governam estatisticamente – maioria, mas para todos e sempre com filiação moral sendo observada. Todo indivíduo tem consideração e respeito e, por isso, tem liberdade de ação, embora precise estar filiado, moralmente, com a sociedade em que vive, em respeito ao princípio democrático.¹⁴³

A propósito, com amparo em José Adércio Leite Sampaio, é possível notar a predileção pelo modelo de princípios:

Os direitos fundamentais em sentido forte, “direitos morais”, como a liberdade de expressão, sem embargo, não admitem limitações por razões de política, de emergência ou utilidade. O que caracteriza tais direitos é exatamente servirem de bloqueio ou coringa contra a vontade da maioria. “Um direito contra o Estado deve ser um direito para fazer algo mesmo quando a maioria não concorde”. São ilimitados, então? Não. Pode haver restrições por razões de princípios, vale dizer, se for para proteger outros direitos individuais (morais).¹⁴⁴

A integridade é ideal político do Estado e interage com outros ideais, passando a ser terceira virtude, ao lado de equidade e justiça e devido processo legal adjetivo.¹⁴⁵

Dworkin fez interessante metáfora: os astrônomos sustentavam a existência do planeta Netuno antes mesmo de observá-lo efetivamente. Isso porque apenas sua existência poderia dar sustentação a alguns comportamentos insólitos verificados nas órbitas dos planetas próximos a ele, em específico, Urano. A integridade seria como o planeta Netuno, isto é, instintivamente, sabe-se que ela é necessária para garantir e concretizar a justiça e a equidade. Assim, a integridade seria o complemento necessário para o sistema fazer sentido lógico, como Netuno no sistema solar.¹⁴⁶

É nessa linha de raciocínio que tem agasalho os princípios implícitos ou sistêmicos, em que são deduzidos pela racionalidade estruturante das regras e princípios expressos/escritos.

Dworkin deixa a entender que equidade e justiça são, até alguma medida, independentes.

¹⁴³ MOREIRA, Ana Luísa de Navarro. **Liberdade de religião**: um questionamento filosófico-dworkiano da prática do direito brasileiro. Tese em elaboração. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. p. 35.

¹⁴⁴ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 134.

¹⁴⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

¹⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 222.

Eduardo Morais da Rocha aponta que as três virtudes destacadas por Dworkin podem ser assim compreendidas:

De acordo com Dworkin, a virtude **da equidade** “[...] é uma questão de encontrar os procedimentos políticos – métodos para eleger dirigentes e tornar suas decisões sensíveis ao eleitorado – que distribuem o poder político de maneira adequada.” (DWORKIN, 1999, p. 200). Já a **virtude da justiça** “[...] se preocupa com as decisões que as instituições políticas consagradas devem tomar tenham ou não sido escolhidas com equidade.” (DWORKIN, 1999, p. 200). Assim, se o ideal de justiça for aceito comunitariamente, ela irá exigir que as autoridades constituídas naquela comunidade distribuam, com igualdade, os recursos e as oportunidades materiais, além de tutelar a liberdade dos seus membros. Por fim, em relação à última virtude política, a do **devido processo legal adjetivo**, Dworkin esclarece que ela tem o desiderato de estabelecer (DWORKIN, 1999, p. 200-201) “procedimentos corretos para julgar se algum cidadão infringiu as leis estabelecidas pelos procedimentos políticos; se o aceitamos como virtude, quereremos que os tribunais e instituições análogas usem procedimento de prova, de descoberta e de revisão que proporcionem um justo grau de exatidão, e que, por outro lado, tratem as pessoas acusadas de violação como devem ser tratadas as pessoas em tal situação.

A integridade funciona como elemento na vida moral e política, no setor público e privado.

Os intérpretes devem aplicar o direito à luz da integridade, ou seja, interpretar não apenas de acordo com os princípios e fundamentos contemporâneos ao momento da sua criação, mas de acordo com o que hoje seja coerente.¹⁴⁷ (negrita-se)

Sampaio atesta que

À coerência com a cultura e tradições jurídico-políticas, chama de “integridade”. Antes de ser uma liberação aos discricionarismo judicial, é um mandado de conduta: “<os juízes> não podem aplicar os princípios morais, não importa o quanto estejam pessoalmente comprometidos com eles, que não possam ser defendidos com consistência em face da história geral das decisões pretéritas da Suprema Corte e da estrutura geral das práticas políticas norte-americanas.”¹⁴⁸

Nessa linha expositiva, Dworkin propõe que se deve agir tal como diretor ao interpretar uma obra, ou seja, contextualizá-la, de acordo com o mundo contemporâneo.

Na literatura, por exemplo, a interpretação de uma obra clássica pode ser feita de forma diversa caso existam intérpretes, momentos, locais etc. diversos. Caso a obra de Shakespeare, Hamlet, seja convertida para peça de teatro no Brasil, certamente a sua exposição será diversa daquela feita há um século em um país europeu.

¹⁴⁷ ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 241-242.

¹⁴⁸ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 135.

Assim, segundo o autor:

O direito como integridade nega que as manifestações do direito sejam relatos factuais do convencionalismo, voltados para o passado, ou programas instrumentais do pragmatismo jurídico, voltados para o futuro. Insiste em que afirmações jurídicas são opiniões interpretativas que, por esse motivo, combinam elementos que se voltam tanto para o passado quanto para o futuro; interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento. Assim, o direito como integridade rejeita, por considerar inútil, a questão de se os juízes descobrem ou inventam o direito; sugere que só entendemos o raciocínio jurídico tendo em vista que os juízes fazem as duas coisas e nenhuma delas.¹⁴⁹

Nesse espeque, o direito como integridade se divide em dois: (1º) na legislação – aos que criam direitos, que mantenham coerente quanto aos princípios – e (2º) integridade do julgamento/princípio jurisdicional – os responsáveis pela decisão do que é o direito, sejam coerentes.

O autor em estudo defende, ainda, a necessidade de se ter consistência articulada. Nesse caso, as decisões tomadas devem ou merecem ser estendidas para outros casos semelhantes ou similares, evitando, assim, reviravoltas.¹⁵⁰

Considerando o foco principal de estudo, o autor em destaque aponta que os juízes, no exercício da integridade, devem considerar que os direitos e deveres foram criados por entidade personificada, que busca concepção de justiça e equidade.

Assim,

[...] assim, o compromisso de interpretarmos o direito de forma coerente, fundamentando-o em princípios que legitimem sua autoridade moral, para que seja aplicado como “um conjunto único e coeso de princípios, mesmo quando seus cidadãos estão divididos sobre o que os princípios corretos realmente são.”¹⁵¹

Em alguns casos, especialmente nos *hard cases*, que os ideais políticos irão se contradizer, cabe ao intérprete buscar a maior coerência possível entre eles.

Exsurge, assim, o “romance em cadeia”. De acordo com o autor,

Cada romancista pretende criar um só romance a partir do material que recebeu, daquilo que ele próprio lhe acrescentou e (até onde lhe seja possível controlar esse aspecto do projeto) daquilo que seus sucessores vão querer ou

¹⁴⁹ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 271.

¹⁵⁰ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 137-138.

¹⁵¹ MOREIRA, Ana Luísa de Navarro. **Liberdade de religião**: um questionamento filosófico-dworkiano da prática do direito brasileiro. Tese em elaboração. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. p. 35.

ser capazes de acrescentar. Deve tentar criar o melhor romance possível como se fosse obra de um único autor, e não, como na verdade é o caso, como produto de muitas mãos diferentes. Isso exige uma avaliação geral de sua parte, ou uma série de avaliações gerais à medida que ele escreve e reescreve.¹⁵²

No “romance em cadeia”, um romancista recebe o que já foi escrito; a interpretação seria construtiva.

Nessa linha, o intérprete deve levar em consideração o passado e dar continuidade de forma coerente, sem sair do tema, objeto etc.

Para realizar a interpretação, Dworkin, se valendo de metáfora, cria a figura do juiz Hércules, criterioso e metódico, que assume este dever hercúleo – de acordo com a mitologia grega.

O leitor entenderá agora por que chamei nosso de Hércules. Ele deve construir um esquema de princípios abstratos e concretos que forneça uma justificação coerente a todos os precedentes do direito costumeiro e, na medida em que devem ser justificados por princípios, também um esquema que justifique as disposições constitucionais e legislativas. Podemos aprender a magnitude de tal empreendimento se distinguirmos, no âmbito material de decisões jurídicas, que Hércules deve justificar, uma ordenação vertical e outra horizontal. A ordenação vertical é fornecida por diferentes estratos de autoridade, isto é, estratos nos quais as decisões oficiais podem ser consideradas como controles das decisões tomadas em níveis inferiores. Nos Estados Unidos, a natureza gradativa da ordem vertical é evidente. A estrutura constitucional ocupa o mais alto nível, as decisões da Suprema Corte e, talvez, de outros tribunais que interpretam essa estrutura, vêm a seguir. As leis promulgadas pelos diferentes órgãos legislativos ocupam o nível seguinte, e abaixo deste, em níveis diversos, vêm as decisões dos diferentes tribunais que desenvolvem o direito costumeiro. Hércules deve organizar a justificação de princípio em cada um desses níveis, de tal como que a justificação seja consistente com os princípios que fornecem a justificação dos níveis mais elevados. A ordenação horizontal requer apenas que os princípios que devem justificar uma decisão em um nível devem ser também consistentes com a justificação oferecida para outras decisões no mesmo nível.¹⁵³

No exercício da interpretação, caso apenas uma seja alcançada, o intérprete terá alcançado a resposta. Contudo, existirão casos que mais de uma interpretação poderá ser alcançada ou, até mesmo, necessária.

Por isso, tem início o segundo teste, que impõe a dimensão de justificação ou conteúdo, para que se busquem as possíveis interpretações. Em seguida, entre as interpretações possíveis, deve-se buscar a resposta que, segundo as convicções morais e políticas, representa as instituições e conduzem à melhor interpretação da comunidade de princípios.

¹⁵² DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 276-277.

¹⁵³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 182-183.

Nesse teste os juízes poderão divergir. Isso porque o juízo de adequação dependerá de cada intérprete. Mesmo assim, o direito como integridade deve ser prestigiado, reforçando a ideia de comunidade personificada.

A propósito, Dworkin apresenta a figura do juiz Hebert que chega em conclusões diversas das de Hércules no exercício da interpretação.¹⁵⁴

No entanto, no dever interpretativo, Hércules – ou Herbert – deve: (1) identificar quais são os direitos ou argumentos alegados pelas partes envolvidas; (2) destrinchar todo o conjunto fático-probatório trazido ao processo; (3) reconstruir a história institucional para verificar como os juízes decidiram casos anteriores semelhantes; (4) revisitar as tradições morais da comunidade que faz parte; (5) identificar e buscar os conceitos postos e as consequências para os envolvidos no caso de aplicação; (6) fazer a leitura desses conceitos à luz das crenças e atitudes de quem os valorizam. Em conclusão, a interpretação será de dentro para fora, ou seja, daqueles que aprovam o conceito e o visualizam, e não do “eu”.

Vale registrar que Dworkin dissocia integridade e coerência:

Será a integridade apenas coerência (decidir casos semelhantes da mesma maneira) sob um nome mais grandioso? Isso depende do que entendemos por coerência ou casos semelhantes. Se uma instituição política só é coerente quanto repete suas próprias decisões anteriores o mais fiel ou precisamente possível, então a integridade não é coerência; é, ao mesmo tempo, mais e menos. A integridade exige que as normas públicas da comunidade sejam criadas e vistas, na medida do possível, de modo a expressar um sistema único e coerente de justiça e equidade na correta proporção. Uma instituição que aceite esse ideal às vezes irá, por esta razão, afastar-se da estreita linha das decisões anteriores, em busca da fidelidade aos princípios concebidos como os mais fundamentais a esse sistema como um todo.¹⁵⁵

A propósito, Hércules, no exercício da sua atividade, poderá deparar com erros. Assim, na sua pesquisa histórica de precedentes, Hércules poderá notar a existência de precedentes direcionados para raciocínio diverso daquele que entende como cabível. Esses erros anteriores podem ser justificados histórica, social ou psicologicamente.

Contudo, a superabilidade é medida que impera. Trata-se do erro institucional e Hércules, para justificar a superabilidade do precedente anterior deverá: (1) verificar as consequências nos novos argumentos e (2) limitar o número e o caráter dos eventos dos quais se pode abrir mão.

Flávio Pedron assim sintetiza:

¹⁵⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

¹⁵⁵ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 263-264.

A responsabilidade de Hércules, portanto, o leva a ler e a levar em conta tudo aquilo que foi escrito e decidido acerca do direito envolvido.

A partir disso, Hércules fará sua parte – ou seja, ele será responsável por adicionar um novo capítulo desenvolvendo a discussão, sem ignorá-la ou sem reinventá-la. Para tanto, deve se basear na ideia de que sua decisão (jurídica e moralmente) *deve* considerar que todas as pessoas da sociedade têm os mesmos direitos e liberdades, sem privilégios e, principalmente, sem discriminações baseadas em preconceitos de qualquer espécie (religiosos, filosóficos, econômicos, políticos, etc.). Essa última exigência faz com que a virtude da integridade seja vista de modo diferente da mera coerência (ou seja, mera repetição do passado).

O desafio posto para Hércules é reconhecer o direito como algo criado por meio de leis, mas, igualmente, seguir as decisões que o próprio Judiciário tomou no passado. Isso o levará a construir um sistema baseado em *princípios jurídicos* capaz de fornecer a melhor justificativa para os precedentes judiciais, e também para as leis e para a Constituição.

A decisão que, ao final, Hércules chegará *não é dele exclusivamente*. A abertura hermenêutica exigiu um diálogo com as partes do processo e com a história daquela sociedade, além de preservar condições para que os próximos juízes, nos próximos casos, continuem o empenho de melhorar a decisão.

É isso que Dworkin quer dizer quando fala em *única resposta correta* (ou na *melhor decisão judicial*). Percebe-se aqui que o espaço de discricionariedade é eliminado para dar lugar a um espaço hermenêutico e argumentativo. Hércules *deve* tentar convencer a sociedade que confiou aquele caso ao seu julgamento que fez o melhor que podia. Isso não tem como ser feito sem que estejamos dispostos a fundamentar adequadamente a decisão.¹⁵⁶

Diferentemente do Legislativo que tem maior autonomia para efetivar a sua função constitucional, ou seja, criar as regras sem ter que se vincular ou engessar com argumentos de princípios, o Judiciário, de acordo com Dworkin tem campo de ação mais delimitado. Os juízes devem chegar às suas conclusões se valendo de argumentos de princípios, e não de política:

Já a decisão baseada por princípios faz uso da história institucional daquela comunidade e coloca, ao mesmo tempo, limite e condição de possibilidade de construção de uma decisão democrática. Nesse sentido, tem-se que, ao final do processo, o provimento jurisdicional encontra-se fundamentado, apontando a decisão correta para aquele caso *sub judice*, uma vez que sua construção observou, de um lado, exigências processuais democráticas, como o contraditório substancial; e de outro, normativas hermenêuticas voltadas para o respeito e desenvolvimento da integridade do Direito.¹⁵⁷

¹⁵⁶ A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s.

¹⁵⁷ A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s.

3.1.2 Posicionamento: regras podem ser excepcionalmente superadas com base em forte ônus de fundamentação

A distinção de princípios e regras e os diferentes critérios utilizados são debatidos há mais de cem anos nos meios acadêmicos, dentro e fora do País. Professores (re)conhecidos continuam se dedicando ao tema.

Os diversos momentos históricos vivenciados influenciaram no surgimento e ruptura de paradigmas.

O paradigma clássico, visando romper definitivamente com o absolutismo, não admitia abrir espaço para decisões subjetivas, individualizadas e/ou arbitrárias. Os direitos e obrigações deveriam ser regulados e exauridos na lei. Contudo, por mais que tentasse, o legislador não conseguia regular as novidades e os anseios da sociedade. Por isso, a analogia passou a ser utilizada e os princípios começaram a ter papel, ainda que secundário.

Na verdade, exceto nas normas programáticas, o legislador atua/normatiza com o objetivo de regular situações fáticas vivenciadas e experimentadas no seio social.

Em que pese a importância histórica, a sociedade se deparou, ainda no paradigma clássico, com o abuso dos detentores do poder. Atos cruéis e reprováveis vividos pela humanidade, totalmente condenáveis, passaram pelo crivo da estrita legalidade. Havia licitude, porém a legitimidade seria, no mínimo, duvidosa.

Com o rompimento do paradigma clássico, exsurge o moderno, oportunidade em que os princípios passaram a ser classificados como metanormas. Condutas cruéis, desvios, imoralidades etc., até poderiam ser incluídos pelos detentores do poder na letra da lei. Contudo, tal ação não passaria pelo crivo dos princípios.

Influenciados por esse paradigma, autores tributaristas do País rotulam – ainda no presente – legalidade, anterioridade e irretroatividade, por exemplo, como princípios constitucionais, atualmente positivados no art. 150 da Constituição.

Para a linha de pensadores adeptos ao paradigma moderno, ao denominar uma norma de princípio, em vez de regra, ela teria maior força ou importância. Noutras palavras, considerando a indiscutível importância de legalidade, irretroatividade e anterioridade, que são institutos expressos/escritos no art. 150 da Constituição, autores tendem a rotulá-los como princípios. Até porque, para essa corrente, classificar como regras reduz e desvaloriza institutos jurídicos tidos como relevantes e fundamentais, como os exemplos trazidos. Enfim, por um lado a norma jurídica seria valorizada e teria maior grau de importância caso fosse classificada

ou rotulada como princípio. Por outro lado, a norma jurídica classificada como regra é taxada como de menor relevância, secundária.

Entretanto, tal linha de pensamento inserida no meio acadêmico e, especialmente, nos tribunais, conduziu a outro problema: o abuso dos argumentos de princípios, desconsiderando as regras expressas, desencadeou no ativismo judicial ou, conforme Ronald Dworkin, decisões judiciais amparadas em “decisionismo” e “utilitarismo”.

Existem decisões judiciais no Brasil em que o texto legal direto, objetivo e expresso, é simplesmente atropelado porque julgadores entendem que outra consequência jurídica deva incidir. Como causa de decidir, os argumentos de princípios são utilizados, muitas vezes acompanhados de sedutora exposição.

Por exemplo, no **RE n. 635.659**, caso Francisco Benedito de Souza x Ministério Público do Estado de São Paulo, que tramita no rito de repercussão geral, ainda não finalizado, o Min. Luis Roberto Barroso propôs, em seu voto, que o porte de 25 gramas de maconha ou plantação de até seis plantas fêmeas¹⁵⁸ da espécie seriam parâmetro para distinguir consumo e produção própria do tráfico de droga que, a seu ver, deve ser descriminalizado.¹⁵⁹

Ressalta-se que o art. 28 da Lei n. 11.343/06¹⁶⁰ trouxe os parâmetros legais.

Não cabe ao Judiciário, em sede de repercussão geral, fazer as vezes do Legislativo e fixar a quantidade de drogas que pode parametrizar o que seria uso próprio ou consumo. De certo, tira a abertura intencionalmente dada pelo legislador para que o juiz, nesse momento,

¹⁵⁸ Causou curiosidade a determinação específica de se admitir a plantação de plantas **fêmeas**. Em consulta em sites especializados, como *growroom.net*, a explicação científica seria no sentido de que a manutenção das plantas macho perto das fêmeas interferiria na produção da resina e THC – tetra-hidrocarbinol, que é o principal componente ativo da maconha. Assim, os cultivadores providenciam o distanciamento das plantas macho após a polinização da fêmea.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 635.659**. Recorrente: Francisco Benedito de Souza. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 8 dez. 2011f.

¹⁶⁰ “Art. 28. Quem adquirir, guardar, tiver em depósito, transportar ou trouxer consigo, para consumo pessoal, drogas sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou regulamentar será submetido às seguintes penas: I - advertência sobre os efeitos das drogas; II - prestação de serviços à comunidade; III - medida educativa de comparecimento à programa ou curso educativo.

§ 1º Às mesmas medidas submete-se quem, para seu consumo pessoal, semeia, cultiva ou colhe plantas destinadas à preparação de pequena quantidade de substância ou produto capaz de causar dependência física ou psíquica.

§ 2º Para determinar se a droga destinava-se a consumo pessoal, o juiz atenderá à natureza e à quantidade da substância apreendida, ao local e às condições em que se desenvolveu a ação, às circunstâncias sociais e pessoais, bem como à conduta e aos antecedentes do agente.

§ 3º As penas previstas nos incisos II e III do caput deste artigo serão aplicadas pelo prazo máximo de 5 (cinco) meses.

[...] (BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 ago. 2006b).

possa decidir os casos concretos. Imagine-se, caso fixada a repercussão geral, o indivíduo que portar 26 gramas sofrerá as consequenciais penais mais rígidas?

Essa situação de o Judiciário agir como se Legislativo fosse é agravada em países em que magistrados não são eleitos diretamente pelo povo ou, alternativamente, indicados por seus representantes detentores de mandatos eletivos.

Em que pese a dissociação entre o que deveria ser e o que se vivencia na realidade, não se coaduna com a linha de pensamento de que o STF seria tribunal político. A sua função constitucional é, nos termos do art. 102 da CRFB, “a guarda da Constituição”. Por isso, não poderia o Judiciário inovar ou criar normas, cuja atribuição é tipicamente do Poder Legislativo.

Admite-se, excepcional e restritivamente, o Judiciário exercer função atípica legislativa, verdadeiro juízo político, como, a título de ilustração, na concessão de mandado de injunção¹⁶¹ ou nas suspensões de liminares.¹⁶²

Independentemente da nomenclatura atribuída, princípio ou regra, as normas – atos do Legislativo – devem ser prestigiadas, observadas, aplicadas e preservadas, até por serem decorrentes de votação dos representantes do povo – Legislativo – e da sanção do eleito em votação majoritária – Executivo.

Na democracia representativa, ou melhor, participativa, corriqueiramente, por representação, o povo exerce o seu poder e a sua vontade, o que, por conseguinte, num viés republicano e democrático, deve ser preservado por todos e em máxima medida.

Por sua vez, ao Poder Judiciário compete exercer a sua função típica de ser o guardião da Constituição e, por consequência, aplicar, fazer prevalecer e garantir, quando necessário, as normas constitucionais e infraconstitucionais.

Em uma República Democrática, decisão judicial não pode ser mais prestigiada do que atos normativos editados pelos legitimamente eleitos, exceto se for para tutelar o sistema jurídico-positivo e fazer prevalecer a ordem social, devidamente regulado pelas normas vigentes.

¹⁶¹ Art. 5, LXXI – “conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988).

¹⁶² Art. 4 da Lei nº 8.437/92 “Compete ao presidente do tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso, suspender, em despacho fundamentado, a execução da liminar nas ações movidas contra o Poder Público ou seus agentes, a requerimento do Ministério Público ou da pessoa jurídica de direito público interessada, em caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.” (BRASIL. Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 1 jul. 1992b).

O Estado Democrático de Direito não pode ser flexibilizado, devendo os três poderes, harmônicos entre si, compreender e agir dentro das suas competências previstas na Constituição.

A propósito, Robert Alan Dahl, ao escrever “Tomada de decisões em democracia”, demonstra que o Judiciário poderá ter campo de atuação maior, inclusive podendo decidir politicamente, quando os desacordos levantados entre as partes não tiverem critério legal de resolução, tendo em vista que, muitas vezes, “a Constituição é vaga, ambígua ou não claramente aplicável”¹⁶³. Nesses casos, há que se reconhecer que a decisão da Corte será, inclusive, política.

Para analisar a legitimidade das decisões políticas da Suprema Corte, é necessário testá-las pelo critério da maioria, já que ele é da essência do regime democrático. Nesse sentido, observa-se que a análise da constitucionalidade de uma legislação pela Corte poderá resultar em decisão contrária à maioria e em favor da minoria ou contrária à minoria e em favor da maioria.¹⁶⁴

No entanto, destaque-se, o autor chama a atenção para o fato de que, em um sistema democrático com representação legislativa eficaz, a Corte não precisa se ocupar com a garantia da vontade da maioria, pois os representantes eleitos já se ocupam disso. Nessa hipótese, aplicável ao Brasil, que tem um sistema normativo extenso e analítico, restaria ao STF abordar a legitimidade da decisão contramajoritária e sua adequação ao sistema democrático. Assim, a ideia de que os tribunais desempenham a “proteção das minorias contra a tirania da maioria”¹⁶⁵, que é inerente à possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de leis as quais, pelo mero fato de serem aprovadas, traduzem a vontade de uma maioria legislativa.

Então, as regras editadas pelo Legislativo – representante do povo e cujo todo poder emana – e sancionadas pelo Executivo – eleito pelo povo em eleição majoritária, podem passar pelo controle de constitucionalidade, e não de “controle político” do Judiciário.

Nessa linha argumentativa, a Constituição traz normas, classificadas como princípios, que são mandamentos de otimização e fins a serem alcançados. Cita-se, a título de ilustração, a erradicação da pobreza, diminuição das desigualdades regionais, a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a justa tributação pautada na capacidade contributiva, a vedação ao confisco etc.

¹⁶³ DAHL, **Tomada de decisões em uma democracia**: a Suprema Corte como uma entidade formuladora de políticas nacionais, 2009, p.27.

¹⁶⁴ DAHL, **Tomada de decisões em uma democracia**: a Suprema Corte como uma entidade formuladora de políticas nacionais, 2009, p.29.

¹⁶⁵ DAHL, **Tomada de decisões em uma democracia**: a Suprema Corte como uma entidade formuladora de políticas nacionais, 2009, p.29.

Os denominados princípios norteiam o agir do Legislativo, representantes eleitos, do Executivo, igualmente eleito pela via majoritária, e do Judiciário.

À luz dos princípios, os nossos representantes, querendo ou não, legitimamente eleitos, produzem democrática e legalmente as chamadas regras, pormenorizando as condutas permitidas, vedadas ou induzidas que devem pautar as ações de todos os cidadãos e do Estado.

Só se admite o afastamento de uma regra, oriunda do trabalho dos representantes do povo, o Legislativo, se houver um fundamento forte acompanhado de intenso ônus argumentativo, tendo como finalidade implementar princípio constitucional e buscar a justiça.

Ao Executivo cabe administrar dentro da legalidade e sob os olhos atentos do Legislativo.

Como mencionado, não compete aos juízes que, no Brasil, não foram eleitos, deixar de aplicar as regras editadas democraticamente pelo Legislativo, que tenham passado pelo crivo/controle de constitucionalidade, decidindo casos conforme a sua convicção particular, balizado naquilo que entende ser subjetivamente mais justo. O juiz deve aplicar as leis, as regras oriundas do Legislativo, sendo cabível afastá-las excepcionalmente, por questão de justiça e trazendo, reitera-se, forte ônus argumentativo.

Deve-se prestigiar e respeitar a ação do Legislativo. No caso de discordância, em total respeito ao espírito democrático, o povo, a seu critério, deve se articular e, se assim entender cabível, escolher novos representantes.

As regras, que geralmente são pautadas em princípios, devem ser observadas por todos, concordando ou não, salvo se for apresentado fundamento forte e argumentação pautada no direito – denominados princípios, e não em preferências pessoais do intérprete ou aplicador. Se assim não o for, é provável a violação à separação de poderes e ataque à segurança jurídica – Estado de Direito – e ao princípio democrático, vontade da maioria – Estado Democrático.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Thomas Bustamante tem linha de pensamento semelhante e se dedica a enfrentar o tema atinente à colisão entre regras e princípios. Para o autor, a própria existência de uma regra denota que o legislador optou por realizar uma ponderação prévia entre princípios, criando um comando para um caso específico, dado a “palavra final”, fato que não pode ser ignorado, ainda que se admita que a solução seja uma ponderação entre princípio colidente e o princípio que embasa a regra colidente. Observa-se que, em se tratando de conflito entre regra e princípio de mesmo grau hierárquico, há que se reconhecer a prevalência da regra, justamente por essa representar decisão que atribui prioridade a princípios, já que toda regra nada mais é que o resultado da ponderação entre princípios. Ainda segundo o autor, caso haja colisão entre regra hierarquicamente superior ao princípio, tem-se que aquela delimita o âmbito de aplicação desse, sem invalidá-lo, (ou seja, especifica uma situação na qual o princípio não será aplicável). Mas, por outro lado, se o princípio estiver em grau hierárquico superior ao da regra, a prevalência do princípio em detrimento da regra levará a uma decisão *contra legem*, e a prevalência da regra poderia levar a uma situação de inconstitucionalidade. Verifica-se, portanto, situação de crise. (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. Princípios, regras e conflitos normativos: um modelo para a justificação de decisões contra legem a partir da teoria jurídica de Robert Alexy. *Pensar*, Fortaleza, v. 15, n.2, p. 603-627, 2010).

Nesse sentido, não se admite flertar com o decisionismo e tampouco violar a Constituição, sob pena de fracasso na busca da pacificação social e da implementação do bem-estar geral.

Por isso, reitera-se, com ênfase, para ocorrer a superabilidade de uma regra baseada em fundamento pautado em princípio, o ônus argumentativo para tanto deverá ser maior, posto que as decisões tomadas de antemão pelas autoridades legítimas não podem ser superadas mediante apresentação de meras alegações.

O desvirtuamento do Judiciário, configurado pelo ativismo, motivou o surgimento do terceiro paradigma, o contemporâneo, oportunidade em que doutrinadores defendem o prestígio do Legislativo, ao Judiciário compete exercer a sua função constitucional, isto é, ser o guardião da Constituição.

Isso quer dizer que, em interpretação ou aplicação do direito em casos concretos, as normas densas, com maior grau de decidibilidade e descritivas, desde que válidas, isto é, as denominadas regras segundo o paradigma contemporâneo, deverão sempre ser adotadas?

Entende-se que, em determinadas situações específicas e concretas, a superabilidade das regras por qualquer princípio deve ocorrer com cautela, atenção e fundamentação. Não basta a atribuição de um peso maior para o princípio, comparando-o com a regra. Para tanto, além de existir maior peso do princípio em face da regra, é indispensável que aquele supere ou tenha também mais peso do que todos os outros princípios que amparam a regra.

As regras afastam as incertezas e pré-decidem o exercício do poder. Logo, afastam ou reduzem o poder arbitrário que potencialmente pode surgir à luz de supostos valores morais distintos existentes no seio da sociedade.

Seguindo a linha proposta por Humberto Ávila, entende-se que a superabilidade das regras depende da existência de requisitos materiais e formais.¹⁶⁷

No que se refere aos requisitos materiais, o autor assevera que uma regra poderá ser mais facilmente afastada na medida em que provocar “menos imprevisibilidade, ineficácia e desigualdade geral [...]”¹⁶⁸

A busca pela aplicação da justiça no caso concreto e o eventual afastamento da regra não podem resultar, mesmo que indiretamente, em uma violação do texto constitucional. Em outros termos, se o afastamento de uma regra confrontar o texto constitucional, de fato, o ato praticado deverá ser considerado impróprio.

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 115-119.

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 115.

No que se refere aos requisitos formais para superabilidade das regras, o autor aponta elementos. O primeiro é a justificativa condizente. Aqui, caberá ao interessado demonstrar a real necessidade de se afastar a regra no caso concreto, sem, contudo, que a justiça geral seja significativamente afetada. Assim, ele deverá demonstrar a distância existente na hipótese e na finalidade exigida pela regra.

Ademais, para a superação da regra, deve-se fazer a devida fundamentação, demonstrando os argumentos plausíveis que justificam o ato. Não basta mera alegação, necessita-se, para tanto, de boa argumentação lógica, estruturada, com subsídios jurídicos e com coesão. É a denominada fundamentação condizente.

Não se pode dizer que os princípios são metanormas e que prevalecem sobre as regras. Ambos, princípios e regras, são normas e determinam um dever-ser. A rigor, pelo direito positivo, as regras prevalecem sobre os princípios.

O texto/enunciado positivado tem preferência às normas implícitas ou não formalmente positivadas.

As normas mais descritivas e com maior grau de decidibilidade prevalecem, quando da aplicação ou interpretação, em face das normas diretivas, mais abstratas e que indicam um fim a ser alcançado.

Quanto mais denso, direto e objetivo for o enunciado normativo, desde que válido, pressupõe-se que maior foi o debate e trabalho do Legislativo, o que evidencia a sua real e efetiva intenção de regular “o-que-deve-ser”. Por isso, o aplicador e o intérprete, salvo forte fundamento, deve ser fiel e garantir a sua utilização ou aplicação.

3.1.3 Motivos da escolha da teoria do direito como integridade para marco teórico desta tese

A teoria de Dworkin não se limita a distinguir princípios e regras. Ela se propõe a desenvolver raciocínio de como se deve interpretar e aplicar o direito.

O direito como integridade evidencia a necessidade de se respeitar as funções dos diferentes Poderes do Estado, bem como os seus limites. Ademais, está amparado num modelo de princípios, fazendo com que o direito se relacione com a moral. Com rigor, sustenta que o ente personificado, o Estado, tenha ações previsíveis e sequenciais, sem grandes ou desnecessárias mudanças.

Evidencia-se, na teoria de Dworkin, que as decisões tomadas são do ente personificado, e não dos seus agentes. Essas decisões são de uma instituição, e não de pessoas.

Com ênfase, na perspectiva do direito como integridade, a previsibilidade é elemento marcante. Por isso, o agente estatal, leia-se, juiz Hércules, não deve tomar a sua decisão com

base na sua convicção própria e subjetiva. No Brasil, ele deve revisitar, inicialmente, o sistema codificado. Após revisitar o arcabouço normativo disponível, o juiz Hércules precisa revisitar os precedentes e, numa consistência articulada, aplicar aos casos semelhantes.

As ações do intérprete e do aplicador do direito, de acordo com o direito como integridade, poderiam ser flexíveis apenas se inexistirem normas e precedentes. Mesmo assim, o seu agir não pode ser desarticulado. As decisões devem ser amparadas em princípios e devidamente fundamentados, de acordo com aquilo que se vê na realidade e no seio social, e não por meio de vontade ou entendimento particular.

A superabilidade de norma expressa e de precedentes pode ter vez, porém de forma expressa.

Diante desse contexto, aqui sintetizado, entende-se que o direito como integridade pode ser relevante para sustentar, ao menos, o terceiro grupo de argumentos desta tese.

Isso porque, após revisitar precedentes do STF, será demonstrado que, caso o direito fosse levado a sério, o direito à imunidade tributária a título de IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados deveria ser garantido.

É dizer que, pelos mais diversos fundamentos adotados historicamente pelo STF, conforme restará desenvolvido nas seções que seguirão, casos respeitados e visualizados, a conclusão alcançada no Tema 342 seria outra.

Como exposto na introdução, a decisão do STF pode ser rotulada como coerente, porém não passaria no teste de integridade. Apenas para adiantar esta assertiva e até mesmo para convidar o leitor à curiosidade desta tese, em modelo de perguntas: (1) A definição de contribuinte de tributo é feita pelo legislador infraconstitucional. É possível reduzir direito constitucional, no caso, imunidade, por metodologia ou técnica eleita pelo legislador infraconstitucional? (2) É possível interpretar a Constituição à luz da legislação infraconstitucional? (3) A interpretação teleológica, historicamente adotada pelo STF para julgar imunidades, não conduziria à outra conclusão? (4) Os fundamentos adotados – a *ratio decidendi* – pelo STF em outros casos apreciados não poderiam ser importados/usados e nortear o raciocínio do tema em estudo? Em outros termos, sendo o ICMS receita dos estados e do Distrito Federal e o (re)vendedor mero depositário, conforme assinalado pelo Tribunal em importantes precedentes – exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e na possibilidade de prisão/crime contra ordem tributária na ausência de recolhimento do imposto estadual – como se admitir, por exemplo, que o Município repasse o ICMS ao depositário, que, por sua vez, terá que depositar/pagar ao estado ou Distrito Federal, ao arripio do princípio federativo?

Daí porque se defende, na seção 4.6.4, o cabimento da teoria da transcendência dos motivos determinantes, ainda que na versão horizontal, isto é, dentro do próprio Tribunal. Assim, os fundamentos/*ratio decidendi* usados devem ser importados para outros casos, sempre que cabível. Com isso, especialmente os jurisdicionados, poderão notar os raciocínios, os princípios, os fundamentos, os elementos centrais, os pressupostos etc., acolhidos pelo tribunal, como instituição, e saberão como poderão/deverão agir e, no caso de judicialização, qual a possível conclusão.

Isso minimizaria riscos de que o tribunal, como instituição, sustente num caso que o ICMS é receita do Estado e, em outro, desconsidere a relevante assertiva, que, decerto, faz desencadear consequências.

Ora, como se admite que, em tribunal, num caso seja dito que o ICMS pago é preço, motivo pelo qual a imunidade não pode ser estendida ao rotulado infraconstitucionalmente como “contribuinte de direito”, e em outro assinale que o tributo é receita do ente federado, sendo o (re)vendedor mero depositário.

Evita-se, assim, a inconsistência ou a “loteria” dos precedentes. Por outro lado, buscase a previsibilidade, que é corolário da segurança jurídica.

Por isso, se defende, especialmente no STF, que possui apenas onze ministros, a necessidade de se implementar a teoria da transcendência dos motivos determinantes. Assim, deve ser alçado a grau de destaque, o dever de se observar os fundamentos/*ratio decidendi*, e não apenas os dispositivos/conclusões.

3.2 Princípios relevantes para a tese

Após revisitar os diferentes paradigmas que tratam das distinções existentes entre princípios e regras, na seção que ora se inicia, a proposta é de trazer apontamentos acerca dos denominados princípios constitucionais tributários.

3.2.1 Apontamentos iniciais

Legalidade, anterioridade, irretroatividade e outros, que possuem textos no **art. 150 da CRFB**, são normas jurídicas denominadas princípios, por carregarem alto grau axiológico e por serem direitos relevantes— limitam o estado e servem de garantia para o sujeito passivo tributário, segundo a doutrina tradicional.

Para o paradigma moderno, anteriormente estudado, que influencia boa parte da doutrina tributarista brasileira, é mais forte rotular norma jurídica como princípio a denominar como regra.

No entanto, conforme defendido pelo paradigma contemporâneo, o caráter axiológico não é privilégio dos princípios, haja vista que as regras também o possuem.

A rigor e visando firmar posição do que se pensa, pela estrutura dos textos, legalidade, irretroatividade e anterioridade, pelo alto grau de concretude e rigidez, seriam, metodologicamente, regras, e não princípios.

Por exemplo, o **art. 150, I da CRFB** prevê expressamente a vedação aos entes federados de exigirem ou aumentarem tributo sem que lei o estabeleça. Trata-se de texto legal – constitucional – extremamente direto, objetivo e concreto. Por isso, caso a opção seja de classificar normas, não se pode olvidar que, pelo paradigma contemporâneo, ao qual se filia, a hipótese cabível seria de rotular legalidade como regra, e não como princípio.

Claro, alguns poderiam dizer que legalidade seria um princípio que sequer precisaria ter presença textual na Constituição, tendo em vista que, levando em conta o grau de importância e relevância, bastaria a presença implícita e a previsão expressa na Constituição seria dispensada, levando-se em conta as diretrizes republicanas e democráticas.

Por mais sedutora que seja essa válida argumentação, não se pode perder de vista que a Constituição de 1988 é analítica. Assim, por opção, o Constituinte levou ao texto constitucional, de forma expressa, a legalidade tributária, ao invés de deixá-la no campo abstrato e implícito. Ao levar legalidade tributária para a Constituição, tal como se lê em seu **art. 150, I**, levando a sério a didática proposta, repita-se para frisar, não se pode olvidar que, sendo o caso de classificar, a hipótese é de se estar diante de uma regra, e não de um princípio.

Diferentemente ocorre no **art. 150, IV da CRFB**, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. Trata-se de enunciado abstrato, um verdadeiro comando “o-que-deve-ser”, cujo conteúdo e extensão não são *a priori* identificados. Depende, portanto, de algo a mais posterior, que deverá ser feito pelo intérprete e/ou pelo aplicador. Por isso, a vedação ao confisco, que também poderia ser implícita, mas por opção foi levada textualmente para Constituição, seria um princípio, e não uma regra.

A vedação ao confisco constitucional é um exemplo de norma que abre espaço para interpretação evolutiva – e não criativa, a exemplo do que notoriamente ocorreu com a igualdade.

A igualdade não tem o mesmo conteúdo ou conceito por toda a história. O instituto sofreu evolução no decorrer dos anos. Assim, a igualdade do Estado Liberal não se equivale às igualdades no Estado Social e no neoliberalismo.

É possível, assim, evidenciar que houve interpretação evolutiva da igualdade, nos diversos locais e momentos da história.

Portanto, nesta passagem, pretende-se deixar claro o ponto de vista sobre a matéria: a distinção das normas jurídicas entre princípios e regras é secundária. Adicionalmente, levando em consideração os argumentos apresentados pelo paradigma contemporâneo da teoria dos princípios, e não pelo paradigma moderno, é inadequado rotular legalidade, anterioridade e irretroatividade como princípios, quando, na verdade, são regras.

Contudo, enfatize-se que, segundo a doutrina tradicional em matéria tributária no Brasil, os institutos elencados no parágrafo anterior são tratados como princípios. Isso porque, como dito, para a doutrina tradicional, que perfilha o paradigma moderno, como os princípios são metanormas, os importantes institutos em questão devem ser assim enquadrados.

A essa doutrina, que deve ser respeitada, se curva nesta tese, em que pese os apontamentos ou reflexões que foram propostos.

Como dito, entende-se que são apenas normas constitucionais, independentemente de denominação ou rótulo, princípios ou regras, tendo em vista o seu viés evidentemente secundário. E mais, no caso de se fazer opção entre os paradigmas moderno e contemporâneo, admite-se como o último mais adequado, conforme já exposto, motivo pelo qual, com base nesse critério classificatório, por exemplo, legalidade seria regra e vedação ao confisco seria princípio.

Nessa linha introdutória, legalidade e vedação ao confisco, por exemplo, poderão ser tratados como princípios, em respeito à doutrina.

Ainda a título de apontamentos iniciais, assinala-se que normas podem advir da conjugação ou entrecruzamento de diversos positivos legais expressos, bem como de outros implícitos. Em outros, o conteúdo ou extensão de determinada norma, em específico, princípio, pode exsurgir a partir da conjugação ou entrecruzamento de dispositivos constitucionais que, até em razão da compatibilidade, dão maior concretude e robustez. Portanto, o seu conteúdo é alcançado levando-se em consideração a soma de enunciados extraídos da Constituição.

Assim, por exemplo, o denominado princípio da justiça fiscal alcança o seu real conteúdo a partir da conjugação da igualdade tributária, capacidade contributiva, vedação ao confisco e uniformidade.

A seu turno, a segurança jurídica em matéria tributária decorre do entrecruzamento dos denominados princípios da legalidade tributária, anterioridades, irretroatividade e especificidade. Ainda, adicione-se à segurança jurídica a competência tributária.

Com essas considerações ou apontamentos iniciais, propõe-se doravante a revisitar os denominados princípios constitucionais tributários.

3.2.2 Justiça tributária

O princípio da justiça tributária propõe, fora do texto escrito, portanto, no campo político, o sentimento de se buscar uma tributação que seja justa, igualitária, progressiva, que observe a capacidade contributiva, não confiscatória e uniforme. Assim, no viés democrático, que é alvo de estudo, o povo, detentor de todo o poder, clama que esses valores sejam observados e implementados. Por isso, ainda no campo político, trata-se “o-que-deve-ser”.

Com base nesses valores e princípios políticos, o Constituinte de 1988 tinha dois caminhos quanto à forma: deixá-los, ou não, escritos. A Assembleia Nacional Constituinte, ciente do clamor popular para que, no aspecto tributário, implementasse a justiça fiscal, poderia, quanto à forma, se limitar ao debate, ao invés de deixar expresso ou escrito no texto constitucional.

O Constituinte quis positivizar expressamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e uniformidade.¹⁶⁹ Foi uma opção legitimamente exercida. Os dispositivos em questão, **150, II, 145, § 1º, 150, V, 151, I e 152**, todos da Constituição, que textualmente positivam os princípios em destaque, visualizados em conjunto, ou melhor, a partir do entrecruzamento deles, é que se alcança ou formula o denominado princípio da justiça fiscal.

3.2.2.1 Igualdade tributária

Dizer que a igualdade está ligada à justiça ou, especificamente, que a tributação que observa a igualdade seria justa, é insuficiente. As concepções de igualdade geral e igualdade tributária precisam ser desenvolvidas, sendo certo que o seu real conteúdo tem variado ao longo da história e no mundo. As perspectivas no tempo e local são diferentes.

¹⁶⁹ A regressividade é elemento presente na igualdade tributária e capacidade contributiva. O Constituinte ainda positivou, de forma expressa, a progressividade no imposto de renda.

Segundo Ricardo Lobo Torres, “o princípio da igualdade é vazio, recebendo conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas.”¹⁷⁰

Misabel Derzi reconhece que desde tempos mais longínquos a ideia de igualdade estava ligada à justiça.¹⁷¹

No conceito aristotélico, a igualdade era balizada ou identificada pelo mérito. Todavia, naquela época, somente alguns homens se sujeitavam a tal balizamento, tendo em vista que a política, então vivenciada, excluía tal possibilidade para as mulheres, para os escravos e para as crianças.

Apenas com o surgimento do Estado Liberal e com o rompimento do Estado Absoluto, a ideia de igualdade que ali surgiu passou a ser importante sustentáculo para a atual concepção. Os privilégios odiosos e as discriminações sem fundamentos eram repudiados. A arbitrariedade não tinha mais vez.

Retomando a narrativa histórica, no Estado Liberal difundia-se a ideia de igualdade formal, ou seja, aquela que reivindicava a igualdade na aplicação da lei, de forma sistêmica e rígida. Portanto, defendia-se a aplicação uniforme da lei.

Como parte da população estava desprestigiada – proletariado – e com o desenvolvimento industrial, as diferenças sociais estavam cada vez maiores, e com isso a insatisfação aumentava. A rigidez do Estado formal não poderia ter mais vez, sendo necessária a busca da igualdade real, ao invés da igualdade jurídica, verificada na letra fria da lei.

Exsurge a ideia de igualdade no Estado Social, em que a busca é pela inclusão social e pela efetivação, em máxima medida, de direitos sociais. A desigualdade fática e o abismo entre as classes sociais deveriam ser minimizados. O Estado passou a intervir no seio da sociedade e, por meio das mais diferentes políticas, visou implementar a igualdade de oportunidades – igualdade material. O bem-estar geral era o objetivo a ser alcançado.

Adiante, o ideal de Estado Social foi sucedido pela atual concepção mundial, inclusive pelo Brasil, do Estado Democrático de Direito. Nessa linha, as constituições modernas sustentam verdadeiro caráter dual, isto é, prestigiam valores inerentes ao individualismo do Liberal, como a separação dos poderes e a segurança jurídica, e o da coletividade e a justiça social do Estado Social. Noutros termos, as constituições modernas abarcam, de uma só vez,

¹⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 330. v. 3

¹⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M (coord.). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 96.

princípios do Estado Liberal e do Estado Social, sendo necessária a busca pelo equilíbrio entre o respeito do ser individual e da coletividade/solidariedade como um todo.

Nota-se, a partir dessa breve abordagem histórica, apesar de existir repúdio aos privilégios odiosos e às discriminações, essas concepções sempre oscilaram.

O contexto social e político vivenciado a cada época sempre influíram no real conteúdo de igualdade. Tanto que, até meados do século passado, não se considerava discriminação o fato de a mulher não poder exercer os mesmos direitos usufruídos pelo homem, como, por exemplo, o direito ao voto. Até então, a limitação da mulher a alguns direitos, não era visualizada como discriminação e, por conseguinte, violação ao princípio da igualdade.

Por isso, a concepção de igualdade no Estado Democrático de Direito é diferente dos Estados Liberal e Social.

Não obstante, os ideais liberais e sociais conviverem de forma equilibrada na atual concepção de Estado Democrático de Direito, a constatação do (des)respeito à igualdade está sempre, como ponto inicial, diretamente vinculada à comparabilidade entre sujeitos e determinada medida adotada ou critério de comparação.

A isonomia clama pelo tratamento rigidamente igual formal, sem qualquer espécie de diferenciação. A diferenciação somente será admitida caso haja fundamento justo que a sustente – igualdade material – ou a busca de outros objetivos e valores de âmbito constitucional.

Nessa linha expositiva, Humberto Ávila lembra que para o Direito “não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva)”.¹⁷²

Portanto, não se pode olvidar que a atual ideia de igualdade deve ser detectada a partir de determinado critério de comparação, adequado para constatar ou buscar determinada finalidade.

Nesse diapasão, Humberto Ávila, em resumo, define a atual concepção de igualdade como “relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”.¹⁷³

Misabel Derzi, com grande poder de síntese, aduz que a efetivação da igualdade material se dará da seguinte forma:

¹⁷² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 41.

¹⁷³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 42.

Os critérios de comparação, como variáveis, que permitirão agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçam as linhas mestras da igualdade material e cristalizam a escala de valores constitucionalmente adotada.

De cinco maneiras se traduzem os critérios de comparação:

1. na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Em nenhuma dessas cinco maneiras, por meio das quais agrupamos os distintos critérios de comparação (igualdade material), quebra-se o conceito de igualdade formal.¹⁷⁴

Sendo assim, o aplicador da lei, ao fazer o controle amplo de igualdade, estará sujeito não somente à necessidade de aplicação uniforme da lei, mas também e, principalmente, precisará verificar se não existe nenhuma discriminação ou, caso exista, se ela respeita os elementos estruturais de igualdade, especificamente, se “fundadas e conjugadas as medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.”¹⁷⁵

A igualdade, princípio constitucional, deve ser visualizada nos diversos segmentos do Direito.

Logo, advém inevitável questão: como a igualdade se efetiva no direito tributário?

Retornando-se aos elementos da igualdade, pode-se verificar que os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária e a finalidade é a

¹⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.530.

¹⁷⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 77.

necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado. Por conseguinte, qual seria a medida de comparação a ser adotada e quais seriam os seus elementos indicativos?

Klaus Tipke¹⁷⁶ aponta que, ao longo da história, foram mencionadas três diferentes medidas passíveis de utilização na repartição da carga tributária. São elas: (1) princípio *per capita*; (2) princípio da equivalência ou, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁷⁷ e José Maurício Conti, benefício;¹⁷⁸ e (3) princípio da capacidade contributiva.

No princípio *per capita*, todos os contribuintes devem pagar a mesma quantia a título de tributos. De acordo com esse princípio, pouco importa a condição social e econômica individual dos contribuintes.

No princípio da equivalência, por sua vez, muito difundido à época do liberalismo – tributo-troca, conforme apresentado na seção 2.1, a mensuração dos impostos levava em consideração os custos do Estado em favor do contribuinte em específico, que se vale das atividades/serviços estatais. Assim, aquela pessoa ou grupo que recebesse maior benefício do Estado, deveria repassar mais recursos, comparando-se com aquela pessoa ou grupo que pouco recebesse auxílio.

E mais, o princípio da equivalência, caso fosse difundido nos dias atuais, conseguiria levar ao incrível paradoxo de impor aos mais pobres e excluídos o dever de contribuir mais do que aqueles mais abonados.

Nesse contexto, a medida de comparação da igualdade na seara tributária será a capacidade contributiva.

Precisa a colocação da Professora Misabel Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro:

O princípio da igualdade, genericamente estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, já bastaria para demonstrar que a imposição de deveres iguais para quem tem distinta capacidade econômica é contrária aos desígnios constitucionais. O art. 145, § 1º, ainda obriga, claramente, graduá-los de forma pessoal e segundo a capacidade contributiva.¹⁷⁹

Logo, verifica-se que o Constituinte de 1988, para que não fossem criadas dúvidas, determinou expressamente qual seria a medida de comparação a ser adotada em matéria tributária, ao positivar, no **art. 145, § 1º da Constituição**, a ideia de capacidade contributiva.

¹⁷⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002, p. 33-34.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 693.

¹⁷⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 14.

¹⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.382.

A propósito, “a capacidade econômica é o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário.”¹⁸⁰

Portanto, se os sujeitos são todos os cidadãos que assumem a figura de sujeito passivo de obrigação tributária; a finalidade é a necessidade de arrecadação de recursos para custear as despesas do Estado; a medida de comparação a ser adotada será a capacidade contributiva. E mais, os elementos indicativos da capacidade contributiva são a renda, o patrimônio e o consumo, conforme previsto no texto constitucional, em seus artigos 153, 155 e 156.

Ainda neste tópico, ressalta-se que, quando se tem a tributação extrafiscal ou indutora, a medida de comparação não será a capacidade contributiva, mas outro critério constitucionalmente tutelado ou prestigiado.

Assim, em determinadas situações, sujeitos passivos de obrigação tributária com a mesma capacidade contributiva podem sofrer gravames tributários distintos.

Isso porque, por exemplo, um deles produz pão francês e o outro fabrica cigarros. Nessa linha, como o pão francês é produto essencial e integrante da cesta básica e cigarros são produtos supérfluos e comprovada e fundamentadamente prejudicam a saúde e a vida – bens constitucionais que devem ser preservados pelo Estado –, não se pode olvidar que a tributação, no exemplo, pode ser diferenciada.

Portanto, na tributação fiscal a medida de comparação para ser adotada é a capacidade contributiva, ao passo que, na tributação extrafiscal é possível a utilização de outras medidas de comparações, sendo certo que, uma vez adotadas sob o amparo de fundamentos e argumentos, não há que se falar em violação à igualdade.

Contudo, a utilização da extrafiscalidade, oportunidade em que se autoriza a adoção de medida de comparação diversa da capacidade contributiva, não abre espaço para ação ilimitada do Estado Tributário.

Dessa forma, o agir extrafiscal, ou melhor, a utilização de normas tributárias com funções além da arrecadatória, deverá observar ou existir concorrentemente com as demais normas constitucionais.

Compreende-se, portanto, que as normas tributárias com funções além das arrecadatórias têm campo de atuação delimitado pelo texto constitucional, em que somente poderão ser impositivas a partir da existência da capacidade contributiva do indivíduo e até o limite da vedação ao confisco. É nesse campo que deve atuar o legislador tributário.

¹⁸⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 56.

Em conclusão, a tributação extrafiscal admite o tratamento constitucionalmente diferenciado entre contribuintes que ostentam a mesma capacidade contributiva. Contudo, as limitações do exercício do poder tributante devem ser observadas em máxima medida, ou seja, não atingir o mínimo existencial e não se praticar o confisco.

3.2.2.2 Capacidade contributiva e vedação ao confisco

Nem sempre a capacidade contributiva esteve positivada expressamente em nível constitucional. Desde a proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, o Brasil, já possuiu seis Constituições¹⁸¹, antes da hoje vigente, e a capacidade contributiva teve destaque apenas nas **Constituições de 1946 e 1988**.

O Brasil Imperial e independente, em sua primeira Constituição, do ano de 1824¹⁸², e com grande influência dos ideais liberais, previa no seu art. 179, § 15, a capacidade contributiva: “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

Após a proclamação da República em 1889, já no ano de 1891¹⁸³, o Brasil promulgou nova Constituição. Nela, assim como nas duas Constituições seguintes, de 1934¹⁸⁴ e 1937¹⁸⁵, a capacidade contributiva não teve previsão expressa.

Mas, em 1946, a Constituinte não falhou e, no **art. 202**, a capacidade contributiva voltou a ter destaque no texto constitucional brasileiro: “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”¹⁸⁶

Todavia, na Constituição de 1967 e na Emenda de 1969, a capacidade contributiva não estava na redação constitucional.

Na Constituição de 1988, a capacidade contributiva foi inserida no **artigo 145, § 1º**.

¹⁸¹ Sem adentrar no debate, a Constituição de 1967 teria sofrido substancial alteração por meio da Emenda em 1969, o que, por conseguinte, refutaria a ideia de ter existido a Constituição de 1969. Todavia, destaca-se que muitos constitucionalistas assinalam que, em verdade, em 1969 estava presente outra Constituição, e não a de 1967.

¹⁸² BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Coleção de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, publicado em 22 abr. 1824.

¹⁸³ BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 24 de fevereiro de 1891.

¹⁸⁴ BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934.

¹⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 10 nov. 1937, republicado em 18 nov. 1937 e 19 nov. 1937

¹⁸⁶ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

De acordo com o enunciado normativo do artigo 145, § 1º, que positivava a ideia de capacidade contributiva – “impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.¹⁸⁷

Como se nota, o enunciado constitucional traz verdadeiro comando “do-que-deve-ser”, ou seja, o exercício do poder tributante precisa levar em conta a pessoalidade ou individualidade e a capacidade econômica ou contributiva do sujeito.

No entanto, qual seria o conteúdo da capacidade contributiva?

Para tentar alcançá-lo, o intérprete deve se afastar de compreensões pessoais, particularizadas e subjetivas, e se debruçar sobre os enunciados normativos elevados ao texto constitucional positivo.

Pois bem.

A partir dos dispositivos constitucionais, pode-se verificar a presença de elementos que levam a indubitável conclusão relativamente à necessidade de se referendar a capacidade contributiva, seja para detectar o respeito da igualdade na tributação, seja para impor limites ao Estado Tributário. De fato, é a partir do entrecruzamento dos variados dispositivos constitucionais que se pode depreender o verdadeiro alcance da capacidade contributiva.

Ainda no **Título I**, intitulado “Dos princípios Fundamentais”, percebe-se que o Brasil tem como um dos seus fundamentos construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pretende, ademais, reduzir as desigualdades sociais e regionais, buscando, portanto, efetivar a igualdade material.¹⁸⁸

No **Título II**, que dispõe sobre os Direitos e Garantias Fundamentais, pode-se notar que o Constituinte Originário pretendeu resguardar, ao lado de outros, em máxima medida: (1) direitos e deveres individuais e coletivos – artigo 5º; e (2) direitos sociais – artigos 6º ao 11. De fato, esses direitos são plenos e fundamentais, sendo que sequer poderão ser alvo de restrição, por se tratar de cláusulas pétreas.¹⁸⁹ Como são direitos individuais e sociais absolutos, eles não podem sofrer, dentro dos limites constitucionalmente previstos, qualquer espécie de delimitação. E mais, o Estado, quando necessário, precisa se esforçar para efetivá-los.

¹⁸⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

¹⁸⁸ O **artigo 3º da Constituição** assim preceitua: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]” (BRASIL, 1988).

¹⁸⁹ São normas constitucionais intangíveis, ou seja, não poderão ser suprimidas do texto constitucional por emenda constitucional. Portanto, são normas que estão presentes desde a promulgação da Constituição e assim ficarão até que ocorra, hipoteticamente, nova Constituinte.

Por mais que o exercício do poder tributante possua legitimidade constitucional, indubitavelmente ele deverá conviver em harmonia com os direitos constitucionalmente garantidos ao cidadão.

Nesse sentido, a tributação não pode restringir o direito individual à propriedade.

O direito de propriedade, como delineado constitucionalmente, deve servir à sua função social, e somente poderá ser suprimido mediante desapropriação por necessidade ou utilidade públicas ou, ainda, por interesse social, após justa e prévia indenização em dinheiro, como regra (art. 5º, XXII, XXIII e XXIV, da CF).

Outrossim, a propriedade constitui princípio geral da ordem econômica (art. 170, II, da CF).

Assim é que não pode o Estado, por via da tributação, desrespeitar este primado fundamental do Estado de Direito, sob pena de praticar confisco, vedado expressamente pelo texto constitucional, como visto (art. 150, IV).¹⁹⁰

Previsto como princípio geral da ordem econômica, a livre iniciativa, assim como os ideais de valorização do trabalho humano, o livre exercício de qualquer atividade econômica e a liberdade de profissão são considerados direitos fundamentais. Logo, é ilegítima a tributação que limite o exercício desses direitos.¹⁹¹

De igual modo, a tributação não pode servir de subsídio para restringir o exercício de direitos sociais, tais como, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, expressamente positivados entre os **artigos 6º e 11**. Se o Estado não fornecer os meios necessários, quedando-se, pois, inerte, o cidadão, por meio dos seus recursos, poderá efetivá-los.

Insta destacar que a Constituição, em seu **artigo 196**, é expressa ao assinalar que

a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.¹⁹²

¹⁹⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 103-104.

¹⁹¹ “Art. 5º [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

¹⁹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Nesse contexto, o exercício dos direitos sociais deve ser pleno e ilimitado, sem qualquer espécie de delimitação. Afinal, o Estado Tributante não pode criar obstáculos ou restringir aquilo que o Estado Social está obrigado a efetivar/garantir.

Já no Sistema Tributário Nacional, na seção que dispõe sobre as limitações do poder de tributar, verifica-se, no **art. 150, II** da Constituição, a positividade da igualdade tributária, sendo certo que o enunciado aponta que todos os contribuintes devem ser tratados igualmente e à luz da sua capacidade contributiva.

O **artigo 150, IV**, diretamente ligado ao direito fundamental à propriedade, aponta que o tributo não pode ser confiscatório.

Portanto, a partir da visualização de todos os enunciados normativos elencados, pode-se verificar que a tributação não poderá restringir o usufruto máximo pelo cidadão dos seus direitos individuais e sociais constitucionalmente previstos.

Logo, pode-se notar dois níveis distintos que balizam a tributação: (1º) o mínimo vital ou existencial; e (2º) a vedação do tributo com efeito confiscatório. Entre esses dois pontos extremos a capacidade contributiva está presente.

O mínimo existencial pode ser verificado como espécie de “núcleo duro” que limita a atuação do poder tributante do Estado. Os recursos dos particulares, evidentemente escassos, não podem sofrer incidência tributária. Os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou da sua família visando efetivar direitos sociais – saúde, lazer, educação, moradia etc. –, que, nos termos da Constituição, é dever do Estado, jamais poderiam sofrer qualquer restrição, especialmente e de forma mais evidente e forte, quando da Declaração de Rendimentos e aferição da base de cálculo do Imposto de Renda. Afinal, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.”¹⁹³

Assim, o saldo de riqueza após a garantia do mínimo existencial próprio e da família configura a presença da capacidade contributiva.

A incidência tributária precisa recair sobre a capacidade contributiva. Se for alguém haverá violação ao mínimo existencial; caso vá além, o confisco tributário, que é vedado, restará configurado.

Por sua vez, a vedação ao confisco, igualmente positivado no texto constitucional, tem nítido conceito aberto, inexistindo qualquer critério matemático que o possa estabelecer.

Em algumas constituições brasileiras anteriores, havia limitações objetivas ao poder de tributar do Estado. No caso da **Constituição de 1934**, o **art. 185** previa que o imposto não

¹⁹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

poderia ser elevado além de 20% do seu valor.¹⁹⁴ A **Constituição de 1946**, no seu art. 19, V, § 6º,¹⁹⁵ impôs que o imposto de exportação não poderia ultrapassar a importância de 10% *ad valorem*.

A Constituição de 1988, por sua vez, somente mencionou que o tributo não pode ser confiscatório. A partir daí, não resta alternativa, a não ser de os intérpretes da Constituição e aplicadores detectarem o sentido do enunciado normativo existente no **art. 150, IV da Constituição**.¹⁹⁶

A propósito, Paulo César Baria de Castilho, em seu trabalho monográfico sobre confisco tributário, lembra que o ex-Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, quando senador, apresentou Projeto de Lei Complementar para regular e concretizar o confisco tributário. Segundo o autor, o Projeto possuía, em seu artigo 7º, o seguinte enunciado:

Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

Parágrafo 1º: É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.
Parágrafo 2º: Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

Parágrafo 3º: As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.¹⁹⁷

A partir da leitura do texto constitucional, a tributação confiscatória não é apenas visualizada em casos extremos, em que se consome uma propriedade ou a renda total, por exemplo. A interpretação constitucional precisa ser realizada com justeza, conformidade e unidade. Isso porque a conduta a ser adotada não deve se pautar tão somente em único enunciado normativo, desconsiderando os demais, que são, direta ou indiretamente, interligados.

Nessa linha, o **artigo 5º** do texto constitucional vigente desenvolve o direito à propriedade. Entretanto, esse direito outrora tido como irrefutável, especialmente quando

¹⁹⁴ BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934.

¹⁹⁵ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

¹⁹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

¹⁹⁷ CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

influenciado pelo pensamento liberal, hoje não o é mais. Da mesma forma que o direito à propriedade é garantido ao cidadão, ele é, a grosso modo, relativizado para que a sua função social seja devidamente atendida, nos termos do **art. 186 da CRFB**, nos casos de desapropriação, o uso pela autoridade competente, no caso de iminente perigo público, assegurando-se, em caso de dano, indenização ulterior etc.¹⁹⁸

Segundo Luis Eduardo Schoueri, o princípio da meação foi aplicado na Alemanha para balizar a vedação ao confisco. Segundo a Corte Constitucional daquele país,

o imposto sobre patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de renda típica, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas. Esse raciocínio baseou-se no artigo 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à ideia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de ‘sua metade’.^{199 200}

A teoria apresentada pela Corte Constitucional alemã merece simpatia. Isso porque, como a Constituição Alemã e a Constituição do Brasil são modernas, de modo que, à luz do neoconstitucionalismo, a interpretação feita lá poderia ser importada para cá sem maiores entraves. Assim, seria possível resguardar as características sociais e liberais existentes na Constituição, afastando qualquer espécie de ponderação e garantindo a todos, indistintamente, tratamento igualitário e segurança. O critério passaria a ser objetivo e único e não subjetivo e plural.

¹⁹⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição; XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

¹⁹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 303.

²⁰⁰ No mesmo sentido, Klaus Tipke assinala: “nada hace pensar que el término ‘igualmente’ del art. 14.2 deba interpretarse en el sentido de ‘por partes iguales’. Además, el Tribunal Constitucional no aclara cómo compatibilizar el principio por partes iguales con la tarifa progresiva. Sin embargo, el principio del reparto por partes iguales exige el pago de la mitad de la renta con independencia de que ésta sea elevada o reducida. ‘La mitad para todos’ no es un principio ajustado a las exigencias del Estado Social, lo cual demuestra una vez más que no cabe apoyarse en el tenor literal del art. 14.2 GG para deducir consecuencias tributarias. Parece claro que los padres de la Norma Fundamental no pensaban en suprimir la tarifa progresiva, impuesta en otros países por la propia Constitución. A diferencia de lo que se imaginan P. Kirchhof y otros autores, la expresión ‘igualmente’ del art. 14.2.2 no puede interpretarse como el límite máximo de la tributación. Es más, en el caso de que deba fijarse un límite a la tributación, la referencia a la mitad no constituye una fórmula adecuada.” (TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002, p. 64.)

Noutros termos, visando resguardar os ideais liberais e sociais, entende-se que até 50% do saldo da riqueza²⁰¹ do contribuinte constatada em determinado período poderá ser repassado ao Estado. Caso esse limite venha a ser ultrapassado, a tributação será confiscatória. Dessa forma, o viés social da Constituição será prestigiado concomitantemente com o liberal. O País, como um todo, poderá progredir visando alcançar suas finalidades constitucionais, pois, ao mesmo tempo em que garantir os direitos individuais do cidadão, motivando-o a trabalhar e produzir cada vez mais, impulsionando o desenvolvimento de todos, poderá, por meio dos recursos tributários, efetivar os ideais e os princípios sociais previstos na Constituição.

De fato, o mínimo existencial e a vedação ao confisco, dois parâmetros evidentemente opostos, mínimo e máximo, balizam o legítimo exercício do poder tributante. Entre esses dois níveis está a capacidade contributiva, subjetiva, real e pessoal, base apta e legítima para a incidência tributária.

Ricardo Lobo Torres ensinava que:

o princípio da capacidade contributiva, subordinado à ideia de justiça, pouco tem a ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos. A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e da intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento, jamais o seu fundamento.²⁰²

Na mesma linha, Fábio Brun Goldschmidt:

se estabelecermos um gráfico que considere a relação entre o Poder de Tributar e a riqueza tributada será preciso fixar, de um lado, um ponto a partir do qual a tributação se torna possível e, de outro, um ponto a partir do qual ela deixa de ser quantitativamente razoável e constitucional para tornar-se inadmissível. Entre esses dois pontos encontraremos a esfera de liberdade de atuação do legislador tributário. Em outras palavras, esse espaço intermediário representará a capacidade contributiva.”

²⁰¹ Destaque-se que, quando se fala em “saldo de riqueza”, o pensamento se assemelha ao que é exposto pela Professora Misabel Derzi: “a capacidade econômica de contribuir inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.” (BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.574).

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 689-690.

A partir dessa exposição, é possível extrair o conceito ou conteúdo de capacidade contributiva, que varia entre os doutrinadores.

Segundo Klaus Tipke, o princípio da capacidade econômica é definido como:

todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible.²⁰³

Professor Ricardo Lobo Torres asseverava que

a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo de vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das ‘regras de ouro’ para se obter a verdadeira justiça distributiva.²⁰⁴

Misabel Derzi entende que

a capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, à produção e à manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório de renda ou do patrimônio.²⁰⁵

Por fim, a partir da exposição desenvolvida nesta seção, amparada no texto constitucional vigente, entende-se que capacidade contributiva garante o direito de o cidadão ser tributado dentro da sua realidade e individualidade, de tal modo que o poder impositivo não restrinja ou aniquile o mínimo vital ou existencial e que nem possua efeito confiscatório, o que impõe o dever de todos os indivíduos repassarem progressivamente aos cofres públicos parte do saldo de sua riqueza, nos termos da lei.

Por isso, o seu conteúdo pode ser visualizado como saldo de riqueza disponível para ser tributado, após o exercício de todos os direitos individuais e sociais constitucionalmente garantidos, ou seja, o mínimo existencial, bem como que a tributação não tenha viés confiscatório, sobrepondo a metade dessa “riqueza nova” ou “saldo de riqueza” disponível.

²⁰³ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002, p. 35.

²⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 93.

²⁰⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M (coord.). **Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 109.

3.2.2.3 Uniformidade

Apenas se a história for desconsiderada o jurista poderia questionar a necessidade de se positivar expressamente a uniformidade no texto constitucional, nos arts. **151, I** e **152**.²⁰⁶

Isso porque, historicamente, até 1890 o regime imperial impôs “tarifas especiais” nas Províncias do Rio Grande do Sul e Mato Grosso. O fundamento para imposição desse “tratamento especial” estaria amparado no combate ao contrabando nas fronteiras. Esta distorção foi revogada no Governo Provisório por meio do **Decreto n. 196/1890**.

A uniformidade, com ascendência norte-americana, está presente nas constituições do País desde 1891. Além de reforçar a igualdade, não se pode olvidar que esse instituto jurídico visa concentrar geograficamente o interesse econômico comum do País, de modo que barreiras não sejam criadas. Adicionalmente, não se pode perder de vista que, aqui, o princípio federativo é observado.

O texto constitucional, portanto, não admite a distinção ou discriminação arbitrária adotando como critério ou medida o lugar. Em outros termos, em relação a matéria tributária, admite-se a distinção por critérios pessoais – capacidade contributiva, valor, extrafiscalidade, porém não tem espaço tal perspectiva levando em conta o lugar, evidentemente dentro do território nacional e desconsiderando a política externa.

Por isso, as disposições constitucionais em análise possuem nítido propósito de evitar diferenciações injustificadas em território nacional, por qualquer fundamento que seja, o que leva à conclusão de que se trata de importante instrumento disponível para otimização do federalismo.

Por fim, a uniformidade desenvolvida não é absoluta, tendo em vista a ressalva expressa constitucional na parte final no art. **151, I da CRFB**, que, a propósito, tem estreita ligação com o disposto no **art. 3º, III da CRFB**.²⁰⁷

Como lembra Marcus Abraham, “somente se admitem diferenciações que, na forma de incentivos, visem promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões, caracterizando política de fomento.”²⁰⁸

²⁰⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

²⁰⁷ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

²⁰⁸ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 101.

O exemplo clássico empírico de fomento e, por conseguinte, tratamento diferenciado é a Zona Franca de Manaus, conforme **art. 40 do ADCT**.²⁰⁹

3.2.3 Segurança jurídica em matéria tributária

A segurança jurídica é um dos princípios mais valiosos em um Estado Democrático de Direito.

No campo político, o povo, detentor de todo o poder na democracia, clama pela certeza e pela previsibilidade. Não se admitem mudanças, rupturas ou incertezas desnecessárias e injustificadas. A segurança jurídica viabiliza, sem dúvidas, o progresso de um país. Não se limita a mero discurso no plano jurídico e transcende para todas as demais esferas do mundo real.

Humberto Ávila trata da segurança jurídica como: (1) fato, (2) valor e (3) norma-princípio.²¹⁰

A segurança jurídica como fato, segundo Ávila, seria a capacidade de ter conhecimento ou prever determinada situação ou antecipá-la. Ou seja, trata-se da hipótese de alguém conseguir antever as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos.

A segurança jurídica como valor, ainda segundo o autor, decorre de juízo axiológico, em que se busca efetivar um estado desejável.

Como norma-princípio, a segurança jurídica atrai um dever-ser que precisa ser observado.

Assim, a segurança jurídica como princípio impõe a presença de juízo prescritivo, de modo que algo seja buscado de acordo com determinado ordenamento jurídico.

Esse pensamento foi internalizado dentro do direito positivo.

O Constituinte não se limitou a tratar da segurança jurídica em matéria tributária. Antes, contudo, trouxe à lume a segurança jurídica geral, conforme se depreende do **art. 5, XXXVI da CRFB**, ao determinar que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa jurídica.

Sobre o tema em específico, coaduna-se com pensamento de Humberto Ávila, ao defender que o alicerce da segurança decorre de fundamentos diretos – proteção geral da segurança; proteção pontual da segurança jurídica e a proteção de um dos efeitos da segurança jurídica. Existem, ainda, os princípios indiretos por dedução e por indução.²¹¹

²⁰⁹ “Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.”

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

²¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

Nos indiretos por dedução estão presentes os princípios objetivos estruturantes – Estado de Direito; Estado Social de Direito; princípio da divisão funcional dos Poderes; princípio democrático; os princípios subjetivos de liberdade patrimonial e não patrimonial; princípio da igualdade e princípio da dignidade da pessoa humana.

Por fim, nos indiretos por indução estão presentes os princípios administrativos da moralidade e publicidade, os princípios procedimentais e as regras da proibição de modificação constitucional, legalidade, anterioridade, irretroatividade, proibição de tributo com efeito de confisco, reserva de lei complementar, atividade financeira do Estado e legitimação para ações diretas.

No aspecto tributário, o Constituinte, tal como o fez com o princípio da justiça fiscal, tratou de positivizar o princípio da segurança jurídica em matéria tributária, cujo conteúdo advém do entrecruzamento dos dispositivos constitucionais que tratam da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da especificidade. Em outras palavras, embora sejam princípios isolados, com conteúdo próprio e suficientemente fortes, o entrecruzamento deles fortalece ainda mais o que o povo espera e, por conseguinte, dão vida ao festejado princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

Adicione-se, ainda, o instituto da competência tributária, que será objeto de exposição específica na seção 3.3. Antecipando o que será desenvolvido a seguir e em síntese, compreende-se que a opção do Constituinte de elevar a competência tributária ao texto constitucional delimitou o agir do legislador infraconstitucional, que não poderá extrapolar os balizamentos da Lei Maior.

Nesse sentido, a competência tributária constitucional delimita o quadro de incidência tributária, restringido as hipóteses, dando maior grau de previsibilidade e certeza, e delimitando os poderes do legislador infraconstitucional, que, muitas das vezes, por necessidade momentânea, acaba por quebrar com elemento relevante e caro para direito tributário: a confiança que deve sempre existir entre fisco e contribuinte.

Nesse diapasão, a segurança jurídica vem a permear para as mais diferentes searas do direito: processo civil, processo penal, direito penal, direito administrativo e outras. A segurança jurídica, portanto, poderia ser vista como geral e específica, isto é, com conteúdo próprio, de acordo com as preposições endereçadas a cada seara do direito.

No direito tributário a segurança jurídica, específica, e não geral, advém do entrecruzamento dos dispositivos que tratam da competência tributária, da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da especificidade.

É dizer que violar a legalidade seria violar a segurança jurídica. De igual forma, inobservar a anterioridade nonagesimal, o que fere a previsibilidade, é igualmente violar a segurança jurídica.

Por isso, a segurança jurídica em matéria tributária, que não se encontra expressa no texto constitucional, está presente implicitamente, em cujo conteúdo pode ser aferido ou visualizado a partir de cada um ou da soma de todos os princípios em destaque, bem como tudo aquilo que foi implementado após a Constituição de 1988 e o que porventura vier a ser, que tenha como finalidade dar previsibilidade, garantia e certeza.

Não se pode olvidar, então, que o seu conteúdo, atualmente identificado, pode sofrer adequações, desde que seja para progredir, e não para regredir. As modificações no tempo e espaço, ou seja, no mundo real, podem impor que o conteúdo seja revisitado sempre com o escopo de ampliar e avançar, e nunca de reduzir ou retroceder.

Em outras palavras, o conteúdo não é rígido ou estático, mas sim mutável e totalmente adequável, até mesmo para que ocorra a compatibilidade com a realidade social.

A perspectiva da segurança jurídica de hoje não é a mesma do passado. Como prova disso, basta lembrar que a Constituição de 1988 previa apenas a anterioridade ao exercício financeiro. Por necessidade de adequação à realidade, a **Emenda Constitucional n. 42/2003** visando ampliar a segurança jurídica, adicionou a anterioridade ao exercício nonagesimal, exatamente com o propósito de evitar que majorações ou criações de tributos fossem cobradas na semana seguinte, quando o ato formal era praticado entre o Natal e o Ano Novo.

Em síntese, a segurança jurídica pode ser geral ou específica, cujo conteúdo se adéqua de acordo com o momento social. Em matéria tributária, a segurança jurídica, atualmente, decorre da conjugação dos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da especificidade.

O conteúdo está sempre aberto para evolução, porém, não pode ser relativizado ou minimizado por qualquer meio.

3.2.3.1 Legalidade tributária

A legalidade foi elevada ao texto constitucional, sendo garantia individual do cidadão, princípio da administração pública e, especificamente, limitação ao poder de tributar, respectivamente nos termos do **art. 5º, II, 37, caput, e 150, I**, todos da CRFB.²¹²

²¹² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Em matéria tributária, conforme se notará ao longo deste trabalho, não basta aos entes federados observar as suas competências constitucionais em matéria tributária. É necessário, ainda, que o ente federado competente, ao exigir ou aumentar tributo, se valha de lei material e formal.

Cumprido lembrar que Medida Provisória (MP) pode tratar de matéria tributária, sendo certo que a sua validade dependerá da conversão em lei, sujeitando-se, ainda e em regra, às anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal, conforme previsão do **art. 62, §2º da CRFB**.

Entretanto, vale frisar que matérias reservadas à lei complementar não podem ser tratadas por Medida Provisória, em respeito ao disposto no **art. 62, § 2º, III da CRFB**. Assim, por exemplo, Empréstimos Compulsórios, Impostos Residuais, Imposto sobre grandes fortunas (IGF) etc. não podem ser tratados em sede de MP.

O conteúdo da legalidade tributária constitucional não é visualizado apenas nos dispositivos acima mencionados, em especial, o art. 150, I. Na verdade, a sua extensão pode ser vista a partir da conjugação de outros dispositivos: **art. 153, §1º, 177, §4º e 155, § 4º, IV**, todos da Constituição.²¹³

Assim, se cabe aos entes federados, de acordo com a distribuição constitucional de competências tributárias, utilizarem lei formal e material para exigir ou aumentar tributos, os artigos acima colacionados tratam as exceções. Por isso, frise-se, o conteúdo constitucional da legalidade tributária advém do entrecruzamento dos artigos **150, I, 153, §1º, 177, §4º e 155, § 4º, IV**, todos da Constituição.

Melhor explicando o **art. 153, § 1º**, quanto ao IOF, IPI, II e IE, é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas.

²¹³ “Art. 153 [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

“Art. 177 [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.”

“Art. 155 [...] § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...] IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

Como se nota na disposição constitucional, as alterações de alíquotas podem ocorrer por ato do Executivo, desde que observados os limites previstos em lei. Exemplo clássico é o do Imposto de Exportação, em que alíquota base é de 30% e a lei instituidora limita a sua majoração por ato do Executivo somente em até cinco vezes o percentual fixado.

Portanto, caso o Executivo não observe tal limitação e aumente a alíquota em patamar superior a cinco vezes, a legalidade estará sendo violada. Isso porque o Poder Executivo somente poderá alterar a alíquota desde que observe os limites legais.

Veja-se a redação do **art.3º, parágrafo único, do DL n. 1578/77**:

Art. 3º A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Parágrafo único Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo.²¹⁴

A seu turno, o **art. 177, § 4º da CRFB** prevê que a Contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide) poderá ter alíquota “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo”, porém, não será possível ocorrer majoração.

Seguindo linha semelhante, o **art. 155, § 4º, IV da CRFB** prevê que o ICMS – Combustíveis poderá ter alíquotas definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, sendo possível, independentemente de lei formal e material, a redução e restabelecimento. Note-se que não se admite também, nessa hipótese, a majoração.

Diante desse contexto narrado, numa interpretação em conformidade, justiça e unidade do texto constitucional, se valendo do entrecruzamento dos dispositivos acima mencionados – art. 150, I c/c 153, § 1º, 155, §4º, IV e 177, § 4º da CRFB, alcança-se a seguinte regra jurídica: instituir ou majorar tributo somente por lei, salvo nos casos do (1) II, IE, IPI e IOF que poderão ter as alíquotas modificadas por ato do Executivo, desde que observados os limites legais; e (2) ICMS – combustível e Cide-combustível que poderão ter as alíquotas reduzidas e restabelecidas (não majoradas) por ato do Executivo.

É sempre oportuno ressaltar que a doutrina tributária do País rotula o **art. 97 do CTN** como princípio da “taxatividade” ou “tipicidade cerrada”, que seria corolário da legalidade constitucional.

Com isso, o art. 97 do CTN trataria dos elementos que devem ser trazidos para lei formal e material: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo e multa/sanção.

²¹⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 out. 1977c.

E mais, o **artigo 97, § 2º** do CTN revela que atualização de valor monetário de tributo não seria majoração tributária, razão pela qual a legalidade formal e material é dispensada.

Interpretando essa disposição, o STJ editou a **Súmula n. 160**: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”²¹⁵

A legalidade tributária, com *status* constitucional, não pode ser abalada, sendo tida como cláusula pétrea, nos termos da ADI 939-DF.

Apresentada a disposição constitucional da legalidade, em especial, no âmbito material do Direito Tributário, propõe-se narrar a interpretação que vem sendo dada pelo STF.

O Tribunal, nos últimos anos, não adota a aplicação da legalidade de forma rígida, admitindo, dentro de balizas, a interlocução com atos normativos infralegais, especificamente nos tributos contraprestacionais. Em outros termos, entende ser constitucional que o Poder Legislativo delegue ao Poder Executivo, desde que observados limites, a possibilidade de regulamentar matéria tributária.

Marcante foi o julgamento do **RE 343.446/SC**, caso Moretti Automóveis Ltda x INSS, que teve como Relator Min. Carlos Velloso, oportunidade em que o STF começou a trilhar o raciocínio de que seria necessário observar a legalidade suficiente, e não uma legalidade estrita.

Como um dos objetos do apelo extraordinário, Moretti Automóveis Ltda, na condição de recorrente, sustentou que a delegação ao Executivo para fixar as alíquotas do Seguro de acidente do trabalho (SAT) em percentuais de 1, 2 ou 3%, violaria a legalidade tributária, que se encontra positivada no art. 150, I da Constituição.

Entretanto, o STF, sinalizando que se afastaria da legalidade rígida ou ortodoxa, admitiu que ato do Executivo fosse utilizado com o fito de complementar “conceitos”, tal como, atividade preponderante e grau de risco leve, médio ou grave.

Numa passagem do voto condutor, Carlos Velloso assinalou:

Em certos casos, entretanto, a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição. Não há falar, em casos assim, em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (C.F., art. 5, II) e da legalidade tributária (C.F., art. 150, I).²¹⁶

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 160**. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Brasília, DF, 19 jun. 1996.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 343.446-2/SC**. Recorrente: Moretti Automóveis Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 de março de 2003b.

Neste caso em comento, o STF entendeu que não há violação à legalidade o disposto no **art. 22, § 3º da Lei n. 8212/91**²¹⁷, sendo possível, por ato do Executivo, a fixação da alíquota de 1, 2 ou 3%, desde que observada base estatística empírica.

Julgado com repercussão geral, **Tema 829**, o **RE 838.284-SC**, caso Projotec Construções Ltda x Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (Crea/SC), a partir do voto do Relator, Min. Dias Toffoli, o STF, por maioria, entendeu ser constitucional a fixação do valor da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), espécie tributária taxa, por ato infralegal, desde que observado o “teto” previsto em lei e que a correção anual observe os índices oficiais.²¹⁸

Na fundamentação do voto, o Min. Dias Toffoli assinalou que a espécie tributária taxa tem como característica a justiça comutativa e que o valor a ser cobrado deve ter proporção razoável com os custos da atuação estatal.

Revisitando a doutrina, o Relator aponta a existência de duas linhas distintas. A primeira, por ele denominada ortodoxa ou rígida, capitaneada por Alberto Xavier, se funda na “[...] legalidade absoluta no direito tributário, exigindo da lei o tratamento, com elevado grau de precisão e profundidade, de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária.”²¹⁹

No Tribunal esta linha foi adotada pela minoria, formada pelos Ministros Marco Aurélio e Lewandowski.

Para Marco Aurélio, que abriu a divergência no Tribunal, a legalidade somente poderia ser mitigada nas hipóteses constitucionalmente previstas. E mais,

não existe qualquer menção à possibilidade de o legislador ordinário valer-se de delegação para atribuir a outrem o dever de estabelecer os aspectos gerais da regra-matriz de incidência de outras espécies tributárias.²²⁰

Preocupado com a flexibilização da legalidade, Marco Aurélio explicitou, ainda, que

²¹⁷ “Art. 22 [...] § 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.” (BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991 e retificado em 14 ago. 1991).

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016d.

²¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016d, p. 12.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016d, p.64.

imaginem se amanhã tal solução se difunda pelas demais espécies tributárias e o legislador passe a delegar a atribuição de fixar alíquotas ou base de cálculo a ato infralegal, ainda que observado um teto. Ter-se-á verdadeira burla ao princípio da legalidade, uma vez poder o ente tributante, por meio de ato próprio, majorar todo e qualquer tributo, ensejando o risco de fazer letra morta de princípio tão caro à sociedade.²²¹

As considerações externadas por Marco Aurélio merecem reflexão. Afinal, ainda que a lei tributária fixe “teto” ou *standard*, não se pode afastar a possibilidade de o Executivo, dentro da margem, alterar alíquota e/ou base de cálculo de forma imotivada ou irracional, ou melhor, com viés meramente arrecadatório, o que seria violação à legalidade, que é corolário da segurança jurídica.

É importante lembrar que no **RE 343.446/SC**, como fundamento decisório, o STF deixou claro que o Executivo deveria trazer elementos concretos, embasados e justificados, para fixação da alíquota designada em lei. Ainda que implicitamente, o Tribunal afastou o exercício de ato administrativo discricionário.

A segunda corrente, a flexível, teria como um dos expoentes Ricardo Lobo Torres. A reserva legal não seria absoluta, podendo legislador apontar cláusulas gerais.

O STF aplica a segunda corrente, flexível, uma vez que, no caso dos tributos contraprestacionais,

seria reconhecível uma maior flexibilização, por variadas razões, como a ausência de uma detalhada definição das atividades estatais em lei forma, a utilização de normas indeterminadas a favor da Administração Pública e sua adequação à realidade dinâmica da sociedade frente à morosidade do processo legislativo.²²²

Por isso, caberia ao Executivo, desde que receba delegação do Legislativo, aferir com maior exatidão observando os custos, submetendo-se ao “teto” legal.

Em sendo assim, no voto, Dias Toffoli assinalou que os elementos que formatam a relação-jurídica tributária – sujeitos ativo e passivo, fato gerador, aspecto quantitativo, no caso, valor máximo – estavam previstos na lei formal e material. Então, autorizar o Executivo a fixar o valor a ser cobrado a título de taxa, cujo “teto” esteja previsto em lei, não violaria a legalidade.

Adicionalmente aos argumentos desenvolvidos no julgamento em questão, deve-se lembrar que a legalidade tributária, como limitação, é uma das garantias do sujeito passivo. Ora,

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016d, p. 65.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 19 de outubro de 2016d.

se a lei prevê limite máximo ou “teto” para cobrança da taxa, que se pressupõe ser proporcional ao custo estatal para o exercício do poder de polícia ou para remunerar os serviços prestados ou postos à disposição, não se pode olvidar que ato infralegal que reduza o valor, observando uma realidade, não viola direitos. Pelo contrário, a redução de valor cobrado a título de taxa por ato infralegal vai de encontro aos fundamentos e características da espécie tributária em questão. Em vez de violação, no caso há otimização de direitos de contribuintes.

3.2.3.2 Irretroatividade tributária

A irretroatividade tributária possui previsão constitucional expressa. Inicialmente, bastaria a previsão do **art. 5º, XXXVI da CRFB**. Com nítido objetivo de reforçar, o Constituinte fez positivar expressamente o **art. 150, III, “a” da CRFB**, que veda expressamente os entes federados de cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Nem mesmo argumentos axiológicos fortes, como, por exemplo, justificativa fiscal, podem servir de sustentação para inobservância da irretroatividade.

A irretroatividade tributária não tem vez em duas hipóteses, nos termos do **art. 106 do CTN**²²³: (1) quando se trata de norma interpretativa e (2) com a perspectiva de beneficiar o contribuinte, isto é, aplicação de lei posterior que afaste ou reduza multa/sanção a fato/ato praticado anteriormente à sua vigência.

Adicionalmente, não há que suplicar a aplicação da irretroatividade tributária nas normas procedimentais, nos termos do **art. 144, § 1º do CTN**.²²⁴

De acordo com os ensinamentos de Misabel Derzi, não se pode perder de vista que a irretroatividade se aplica aos Poderes Executivo e Judiciário, e não apenas ao Legislativo. Isso porque, no Estado de Direito, os Poderes devem agir em conformidade/observância à lei. Como

²²³ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966).

²²⁴ “Art. 144 [...] § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966).

a lei não poderá retroagir, tendo efeito prospectivo, por decorrência, os atos do Executivo e do Legislativo também assim serão.²²⁵

3.2.3.3 Anterioridades ao exercício financeiro e nonagesimal

Com objetivo de programar ou pegar o contribuinte economicamente desprevenido com majoração tributária, o Constituinte fez positivar expressamente a cláusula da não surpresa em matéria tributária. Portanto, sendo necessário criar ou aumentar tributo, a ideia é de que não fosse de uma vez, ou melhor, que fosse aguardado um tempo razoável para o contribuinte se preparar. Por opção política do Constituinte, o parâmetro razoável fixado para aguardar a imposição de tributação criada/nova ou majorada foi o exercício financeiro.

Assim, desde o texto original, a Constituição prevê, no **art. 150, III, “b”**,²²⁶ que os entes federados não poderão cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Ocorre que o pensamento de garantia do Constituinte Originário não se efetivou na prática. Empiricamente, o legislador infraconstitucional deixava para criar ou aumentar tributos nos últimos dias do ano calendário, respeitando, pela literalidade rígida do texto constitucional, a cláusula do exercício financeiro. Por exemplo, aumento de alíquota do Imposto de Renda no dia 26 de dezembro poderia ser aplicado na semana seguinte, tendo em vista a modificação/alteração do exercício financeiro, sendo, portanto, respeitada a anterioridade.

Com o desvirtuamento claro e prático do objetivo principiológico da não-surpresa, até então, do exercício financeiro, o Constituinte Derivado inseriu outra norma constitucional no art. 150 da CRFB. Lembrando que é permitida a modificação para ampliar direitos e garantias fundamentais, sendo vedada Emenda Constitucional que vise reduzir ou suprimir.

A norma constitucional em questão é denominada como anterioridade nonagesimal. A positivação se deu por meio da **Emenda Constitucional n. 42/03**, que trouxe a seguinte redação taxativa: os entes federados não podem cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...]”.²²⁷

²²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 287.

²²⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988).

²²⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Nota-se, assim, o Constituinte Derivado demonstrando coerência no seu agir. Como se deve proporcionar garantias ao contribuinte, evitando a surpresa, que é corolário da segurança e previsibilidade e, em específico, da segurança jurídica, o Constituinte Derivado inseriu norma expressa no texto constitucional – anterioridade nonagesimal – para que o princípio/pressuposto pretendido ficasse resguardado e, ao final, otimizado.

Em outras palavras, a questão de princípio, nesse tocante, seria dar garantia ao contribuinte de que cobrança tributária nova ou majorada deveria, em regra, aguardar prazo razoável. Como a anterioridade do exercício financeiro não foi, por si, suficientemente forte, o Constituinte, respeitando a sua questão de princípio, no caso, a não surpresa, fez positivar nova norma constitucional para ficar mais fiel ao propósito inicial.

Nesse espeque, o texto constitucional prevê, a partir de 2003, duas anterioridades: exercício financeiro e nonagesimal. As duas anterioridades devem ser, em regra, observadas.

Contudo, existem exceções, que podem ser separadas em três grupos: (1) exceções à anterioridade do exercício financeiro; (2) exceções à anterioridade nonagesimal; e (3) exceções às anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal.

O fundamento constitucional do conteúdo das anterioridades advém do entrecruzamento de dispositivos, assim visualizados: (1) Regra: **art. 150, III, “b” e “c”** – regra para as anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal; e (2) Exceções: **art. 150, § 1º;**²²⁸ **art. 155, § 4º, IV, c;**²²⁹ **art. 177, § 4º, I, ‘b’**²³⁰ **e 195, § 6º;**²³¹ todos da Constituição.

Conforme apontado acima, as anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal são regras que devem ser observadas. As exceções, que devem ser interpretadas restritivamente, decorrem dos dispositivos supramencionados. Pelo Quadro 1 são visualizadas as exceções às anterioridades de acordo com a atual redação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Ainda no campo normativo constitucional, cumpre lembrar que o disposto no **art. 62, §2º da CRFB** impõe, como regra, que a instituição ou majoração de tributos por Medida

²²⁸ “Art. 150 [...] § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

²²⁹ “Art. 155 [...] § 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: [...] c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.”

²³⁰ “Art. 177 [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*;”

²³¹ “Art. 195 [...] § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.”

Provisória “só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”²³²

A título de destaque e sem a perspectiva de aprofundar em demasia o instituto ora exposto, até mesmo por não ser objeto da tese, cumpre trazer três entendimentos do STF.

O primeiro decorre do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário – **Ag. Rg. No RE 630.036**, caso Liderança Limpeza e Conservação Ltda. x União²³³, relatado pela Ministra Rosa Weber que reafirmou o que foi decidido no **RE 566.032**, caso União x Cortume Krumenauer S.A., com repercussão geral, em que se concluiu que a prorrogação de alíquota majorada, até então praticada, não se sujeitaria à anterioridade nonagesimal.²³⁴ Segundo o entendimento da Corte, por se tratar de continuidade de taxaço já praticada não haveria surpresa para o contribuinte.

Apenas a cobrança ou majoração de tributo deve respeitar as anterioridades. Logo, norma que altera a data da do recolhimento de tributo sem qualquer modificação do aspecto quantitativo não configura majoração ou criação de tributo, razão pela qual não se sujeita às anterioridades. Assim, foi editada a **Súmula Vinculante n. 50** do STF.²³⁵

Por outro lado, norma que revoga benefício fiscal, gerando, assim, aumento, ainda que indireto de tributação, deve observar o princípio da anterioridade. Assim decidiu o STF no **AgRg. no RE 564.225**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Dr Empresa de Distribuição e Recepção de TV Ltda.²³⁶

Ainda sobre o tema ora em exposição, deve-se trazer à tona o disposto no **art. 152, § 1º da Constituição do Estado de Minas Gerais**²³⁷, que acrescenta mais um direito e garantia fundamental em favor do contribuinte mineiro.

A disposição na Constituição mineira tem nítido propósito de evitar que projetos de lei visando criar ou aumentar tributos sejam apresentados em curto espaço de tempo e, especialmente, debatido e votado “a toque de caixa”. O Constituinte mineiro fixou regra de

²³² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 630.036**. Recorrente: Liderança Limpeza e Conservação LTDA. Recorrido: União. Relatora: Rosa Weber. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2013.

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.032**. Recorrente: União. Recorrido: Cortume Krumenauer SA. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 23 de outubro de 2009.

²³⁵ “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.”

²³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 564.225**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Dr Empresa de Distribuição e Recepção de Tv Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 02 set. 2014.

²³⁷ “Art. 152 § 1º – Não será admitida, no período de noventa dias que antecede o término da sessão legislativa, a apresentação de projeto de lei que tenha por objeto a instituição ou a majoração de tributo estadual.”

noventa dias para o término da sessão legislativa como prazo limite para apresentação de projetos de lei que, como dito, pretendam aumentar ou criar tributos.

3.2.3.4 Especificidade

Com fundamento no art. 150, § 6º da CRFB,²³⁸ a especificidade impõe que benefícios legais sejam concedidos por lei formal e material específica.

Para alguns autores a especificidade seria corolário da legalidade.

Isso porque, conforme desenvolvido anteriormente, a legalidade impõe que lei formal e material seja o veículo adequado, nos termos da Constituição, para criar e majorar tributos, em regra que comporta exceções taxativas.

Assim, numa leitura do texto constitucional com unidade, justeza e conformidade, o § 6º do art. 150 da CRFB, ao impor literalmente que lei específica deva tratar de benefícios fiscais, estaria cercado ainda que atos infralegais proporcionem empiricamente renúncia de receita ou violem o pacto federativo por meios das malfadadas guerras fiscais.

O ponto que merece grande atenção é que a ausência de consequência/sanção negativa pode tornar a disposição inócua, ou melhor, fazer com que esteja presente norma jurídica imprópria. Ora, se benefício fiscal é concedido por ato infralegal, violando o art. 150, § 6º da CRFB, pergunta-se: quem terá o interesse de questionar judicialmente? Politicamente essa providência valeria a pena? A consequência será apenas a declaração de inconstitucionalidade?

Após quase trinta anos do texto constitucional e com a prática reiterada de guerra fiscal pelos entes federados, inobservando, em regra, o preceito constitucional em destaque, o legislador infraconstitucional passou a tratar das sanções negativas, fazendo, assim, com que a norma deixe de ser obsoleta. A título de ilustração, a Lei Complementar n. 157/16 que, dentre outros propósitos, positivou o art. 8º na Lei Complementar n. 116/03.²³⁹

²³⁸ Art. 150, § 6º: “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

²³⁹ “Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) § 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) § 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) § 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”

Em adição, tendo em vista o enorme arcabouço normativo existente em matéria tributária, a especificidade tem como finalidade facilitar o conhecimento e dar ampla publicidade de benefícios fiscais aos contribuintes.

Portanto, com estreita ligação com a transparência que será o ponto tratado na seção 2.2.2.4, a especificidade visa impedir que benefícios fiscais sejam concedidos no bojo de estatutos legais estranhos ao direito tributário.

3.2.4 Transparência tributária

Para o desenvolvimento da tese, o instituto constitucional da transparência tributária tem grande relevância. Nos termos do **art. 150, § 5º da CRFB**: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

Trata-se de norma de eficácia limitada que foi regulamentada apenas em 2012, por meio da **Lei nº 12.741**, isto é, após quase vinte cinco anos de vigência da Constituição.

O comando constitucional impõe observância ao dever de informação e/ou transparência.

O objetivo do Constituinte, de fato, foi de auxiliar o consumidor/contribuinte a tomar conhecimento da tributação *indireta* experimentada e, com isso, ter elementos para o exercício de direitos de cidadania, em especial, argumentar acerca da (des)proporcionalidade da taxação.

A transparência traz prova – no mínimo forte indício – que o Constituinte leva em conta critério econômico, e não meramente legal, ou melhor, infralegal, para visualizar a repercussão da exação tributária.

3.2.5 Liberdade de tráfego

Com fundamento no art. 150, V da Constituição, o instituto jurídico em questão impede que os entes federados estabeleçam “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.²⁴⁰

Na doutrina o referido dispositivo é conhecido como vedação às sanções políticas. Não se pode admitir que o poder público se valha de meios indiretos para cobrança de tributos. Nesse sentido, a inadimplência tributária deve ser combatida pelo Estado desde que observados os ditames legais, tanto de cunho material, quanto de cunho processual.

²⁴⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Restrições de tráfegos violam direitos e garantias fundamentais, como o art. 150, V da CRFB, bem como outras disposições de mesmo *status* constitucional que garantem o livre exercício da atividade econômica e o direito ao lucro.

Não se pode dizer que o exercício da atividade econômica será limitado em razão da inadimplência tributária.

Como muito bem salientado pelo Ministro Marco Aurélio Mello, **RE 413.782-8/SC**, caso Varig S.A. x Estado de Santa Catarina: “recorra a fazenda pública aos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, abandonando a prática de fazer justiça pelas próprias mãos.”²⁴¹

A liberdade no exercício da atividade econômica não é plena e absoluta, podendo ser alvo de fiscalização e licenciamento do poder público. Trata-se de limitação em decorrência de outros fatores relevantes, como, por exemplo, saúde pública, regulação urbana etc. Como assentado no **art. 170 e seguintes da Constituição**, o exercício da atividade econômica deve ser garantido, nos termos ou limitações da lei.

Com ênfase, a restrição desse direito não pode ocorrer para fins de cobrança, direta ou indireta, de tributos.

O tema tem grande aceitação no STF, tanto que súmulas foram editadas: **70**,²⁴² **323**,²⁴³ e **547**.²⁴⁴

Ressalta-se, contudo, que, hodiernamente, o STF não tem aplicado de forma absoluta e irrestrita a liberdade de tráfego ou vedação à sanção política. Em algumas situações, o Tribunal se propôs a analisar casos concretos – ainda que seja proibida a reanálise fática – para ponderar qual direito prevaleceria: liberdade de tráfego ou concorrência leal e livre concorrência.

O julgamento paradigma para decidir, num caso concreto, qual dos direitos prevaleceria ocorreu no **RE 550.769**, caso American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda x União Federal e outros, sob a relatoria de Joaquim Barbosa.²⁴⁵

Como argumentação de decidir, o STF assinalou que a empresa, ao insistir no descumprimento das normas fiscais, atuaria com vantagem indevida em relação às demais do

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 413.782/SC**. Recorrente: Varig SA. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 17 de março de 2005b.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição do estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF, 13 dez. 1963h.

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF, 13 dez. 1963i.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF, 12 dez. 1969.

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Recorrente: American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabacos LTDA. Recorridos: União e outros. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 22 de maio de 2013c.

mesmo segmento, o que afronta o princípio constitucional da livre concorrência. Restou consignado, ainda, que a dívida da Empresa em tributos e obrigações acessórias chegaria a R\$ 2 bilhões, enquanto o patrimônio da empresa e dos sócios garantiria apenas 5% desse valor. Adicionalmente, argumentou-se que a situação seria grave porque a dívida principal diz respeito ao IPI, que incide em 70% da arrecadação do setor. O Relator concluiu que, no caso, estaria presente “uma macrodelinquência tributária”.

Quando do julgamento do paradigma, concluiu-se que, para ter sanção política, o que é constitucionalmente vedado, torna-se necessário que: (1) verifique a relevância dos créditos em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção razoável e proporcional do devido processo legal para aplicação da penalidade; e (3) controle da validade dos créditos cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

Ainda sobre o tema, cumpre apontar que no **RE 1.090.591** caso União x Docasul Assessoria, Consultoria e Comércio Internacional Ltda., o STF reconheceu repercussão geral da matéria.²⁴⁶ O STF irá decidir se é constitucional o condicionamento do despacho aduaneiro de bens importados ao pagamento de diferenças apuradas por arbitramento pela autoridade fiscal quanto ao valor da mercadoria.

3.2.6 Princípio do federalismo

O federalismo é princípio moral, conforme ensina Misabel Derzi.²⁴⁷

Embora bastasse o seu tratamento como princípio implícito ou moral, no Brasil, como se verificará logo adiante, o federalismo foi expressamente positivado no texto constitucional, inclusive elevado à cláusula pétrea.²⁴⁸

Esse princípio tem função relevante para sustentar o ônus argumentativo desta tese, especialmente no que toca à imunidade tributária recíproca, que será tratada no item 3.4.8.2.1.

Historicamente, o federalismo exsurge como contraposição ou alternativa ao Estado Unitário.

Trata-se de importante criação política efetivada nos Estados Unidos no século XVII, oportunidade em que os colonos americanos buscavam soberania e, por conseguinte, se

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 1.090.591/SC**. Recorrente: União. Recorrido: Docasul Assessoria, Consultoria e Comércio Internacional LTDA. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 25 de abril de 2019b.

²⁴⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres**. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

²⁴⁸ Vide a metáfora de Dworkin ao comparar a integridade com Netuno, conforme 3.1.1.3.3.

desvencilhar da Inglaterra, notadamente no que se refere ao poder de legislar, e obter alguma autonomia.

Ainda no campo histórico, importante fator político e social vivenciado foi a criação do Reino Unido. Nesta ocasião, a Irlanda e a Escócia abriram mão de parte da sua soberania em favor da Grã-Bretanha.

Foi diante deste cenário histórico e político que o federalismo passou a ser alternativa ao Estado Unitário. Tratando-se de princípio político, jurídico e moral, conforme ensina Misabel Derzi, em que se efetiva “a livre unificação de totalidades políticas diferenciadas, fundamentalmente, com os mesmos direitos, em regras regionais que, desse modo, devem ser unidas para colaboração comum.”²⁴⁹

Etimologicamente, Raul Machado Horta ressaltou que a palavra federal “(...) deriva de *foedus*: pacto, ajuste, convenção, tratado, e entra na composição de laços de amizade, *foedus amicitiae*.”²⁵⁰ Na sequência, o Professor arrematou que “A associação das partes componentes está na origem do Estado Federal, tornando inseparáveis, como lembra Charles Eisenmann, as ideias de união, aliança e cooperação.”²⁵¹

A transição do Estado Unitário para o Estado Federal não se deu de forma imediata e total. Ela foi realizada em etapas, como lembra José Tarcízio de Almeida Melo. Inicialmente, o poder central deu autonomia administrativa aos governos locais. Em seguida, notou-se que administrar sem recursos não seria possível, motivo pelo qual o governo central autorizou os governos locais a instituírem fontes de arrecadação. Por fim, o apogeu do federalismo se concretizou quando os estados-membros puderam editar as suas próprias constituições.²⁵²

André Mendes Moreira, após revisitar os fundamentos históricos do federalismo, assinala que: (1) a indispensabilidade de cada ente ter recursos próprios e independer de outro; (2) a suficiência dos recursos, ou seja, que eles sejam proporcionais para alcançar os objetivos e incumbências constitucionais e (3) a arrecadação seja eficiente, de modo que a divisão dos impostos seja feita de forma racional e levando em conta a adequação à abrangência local, regional ou nacional.²⁵³

²⁴⁹ HESSE, Konrad. Elementos de direito constitucional da República federal da Alemanha. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 180-181.

²⁵⁰ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 496.

²⁵¹ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 496.

²⁵² MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 507.

²⁵³ MOREIRA, André Mendes. O federalismo brasileiro e a repartição de receitas tributárias. In: DERZI, Misabel Abreu; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Estado federal e tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 158. (Coleção federalismo e tributação, v.1).

Os Estados Unidos, berço do federalismo, implementou o denominado modelo clássico – contraponto ao moderno, que se deu a partir de movimento centrífugo, em que os estados soberanos abrem mão do poder político para concretização de nova ordem. Logo, “cedem a soberania para se investirem de autonomia.”²⁵⁴

A Emenda à Constituição norte-americana n. X, de 1791 consignou expressamente a força dos estados-membros, isto é, são de suas competências tudo aquilo que não lhes forem proibidos ou reservados à União pela Constituição Federal.

A experiência alemã foi diferente.

Historicamente, a Alemanha tinha passado por grande trauma de um Estado Unitário, que concentrou o poder na mão da ditadura do nacional socialismo, no período compreendido entre 1934 e 1945.

Portanto, a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949 teve sustentação histórica e política, dentre outros fundamentos: (1) adequação às forças ocidentais que implementaram o federalismo; (2) descentralização do poder e redução de risco de nova ditadura; (3) implementação da divisão vertical, e não apenas horizontal, do poder.

O movimento foi centrípeto, ou seja, processo de descentralização de poder.

Na realidade, como apontam Gilmar Mendes²⁵⁵ e Raul Machado Horta²⁵⁶, o modelo alemão, que acabou inspirando o brasileiro, o federalismo em questão é o de equilíbrio, isto é, independentemente do movimento – centrífugo ou centrípeto – o preponderante é a identificação e presença da repartição de competências.²⁵⁷

Para Raul Machado Horta, o modelo alemão é a forma mais evoluída de repartição de competências do moderno Estado Federal.²⁵⁸

Diferentemente do Brasil que conta com Senado Federal, a Alemanha possui Conselho Federal composto por representantes dos Governos dos Estados. Misabel Derzi vê com bons olhos o modelo alemão, em razão do desvirtuamento verificado no Brasil, tendo em vista que, por aqui, os senadores estão mais vinculados aos objetivos dos partidos políticos do que para defender os interesses dos Estados. Logo, na Alemanha, os representantes dos Estados no Conselho não podem se alinhar a nenhum outro propósito diverso senão o de defender os objetivos dos Estados.²⁵⁹

²⁵⁴ MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 510.

²⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁵⁶ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 311.

²⁵⁷ MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 510.

²⁵⁸ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 310.

²⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres**. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

No Brasil, o movimento para implementação do federalismo teve vez a partir de 1831 e o grande momento de concretização foi com a Constituição de 1891.

Na Constituição de 1824 inexistia autonomia provincial.

Em 1831, sob o reinado de Dom Pedro II, foi apresentado projeto propondo a instituição de “monarquia federativa”.

No ano de 1834, por meio do Ato Adicional – Lei n. 16 – teve início processo centrífugo, oportunidade em que as Assembleias Legislativas Provinciais receberam poderes.

José Murilo de Carvalho assinala que, em 1885, Dom Pedro II autorizou o Conselheiro Saraiva a trazer as diretrizes para implementação da República com a adoção do modelo federalista. Com isso, o Rio de Janeiro permaneceu sendo centro político e São Paulo, muito forte na produção de café, passou a ser o centro econômico do País.²⁶⁰

Após sessenta e sete anos de independência, em 15/11/1889 foi promulgado o Decreto n. 01, que consolidou a República Federativa dos Estados Unidos do Brasil.

Em 1891, a primeira Constituição Federal é promulgada, inspirada na experiência norte-americana. Em comparação com a vigente, no que se refere ao federalismo, aquela Constituição dava ainda maior autonomia aos estados-membros, como, por exemplo, a atribuição de competência para criação de novas receitas.

Raul Machado Horta assinala que, nessa fase inicial do federalismo brasileiro, alguns estados da federação, como Rio de Janeiro, Paraná, São Paulo etc., exorbitaram as suas atribuições. Isso porque, com a autonomia constitucional, acabaram tratando indevidamente de temas que fugiam às suas competências, como, por exemplo, regular comércio interestadual, conceder anistia, suspender garantias fundamentais, declarar estado de sítio etc.²⁶¹

Em 1937 e 1969, por meio das Constituições, o federalismo brasileiro sofreu colapsos que historicamente marcaram e que, mais tarde, motivaram a Assembleia Nacional Constituinte da década de 80 do século passado.

Um grande retrocesso ao se verificar a implementação de estrutura unitária do Estado, em 1939, por meio do Decreto-Lei n. 1.202. “Esse Decreto-lei, típico ato de força do governo ditatorial, foi chamado de Ato Adicional à Carta Constitucional de 1937.”²⁶²

Vale lembrar que o Presidente foi apontado como autoridade suprema, nos termos do art. 73 da Constituição de 1937.²⁶³

²⁶⁰ CARVALHO, José Murilo de. **D. Pedro II**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 204.

²⁶¹ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 393-394.

²⁶² MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 514.

²⁶³ BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 10 nov. 1937, republicado em 18 nov. 1937 e 19 nov. 1937

O então Presidente, Getúlio Vargas sustentou que, caso não fosse abolida a Federação, não teria condições de governar o País.²⁶⁴

A Constituição de 1967, inclusive com a Emenda Constitucional n. 01/69 ou Constituição de 1969, seguiu os parâmetros implementados pela Constituição de 1937. Com isso, o federalismo, ainda que nominalmente existisse na redação constitucional da época, era, de fato e de direito, inexistente. Houve concentração de poder junto ao governo central.

O Brasil vivenciou, infelizmente, a ditadura militar, em que direitos e garantias fundamentais foram “relativizados” e o poder foi concentrado totalmente no centro, o que conduziu para um dos momentos mais repugnantes – se não for o maior – da história do País.

A resistência do povo brasileiro era clara e evidente e ganhou ainda maior força nos anos 80 do século passado, quando se desenhou o retorno à democracia e ao federalismo, cuja obra final concretizadora foi a edição da Constituição de 1988.

O modelo alemão de federalismo – Lei Fundamental de 1949 – inspirou Afonso Arinos e serviu de sustentação para o Anteprojeto da Constituição.

Não só ouvindo os debates da Constituinte, mas, especialmente, lendo a redação final da Constituição, não se pode olvidar a positivação de características relevantes do federalismo: (1) a República Federativa do Brasil é a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal; (2) o objetivo de minimizar ou extirpar as desigualdades sociais e regionais; (3) o desenvolvimento nacional; (4) a distribuição de competências entre os entes federados; (4) o poder constituinte dos Estados membros; (5) os Municípios com a possibilidade de autorregulamentar por meio de leis orgânicas; (6) a atribuição de competência tributária ativa para cada ente federado; (7) a previsão de repartição/transferências de receitas, inclusive tributárias; (8) a atuação bicameral do Legislativo; (9) a dualidade do Poder Judiciário, em federal e estadual; (10) a sua elevação a *status* de cláusula pétrea, sendo vedada proposta de emenda que vise abolir etc.

Diante desse contexto, como lembra Barroso, o federalismo tem dois poderes, o central e o federado. Assim, busca-se conciliar diversidades de cada entidade num país territorialmente enorme, porém necessário se faz a implementação de elementos de unidades.²⁶⁵

Diante desse quadro, Raul Machado Horta deixou muito claro que a atual geração, pós Constituição de 1988, tem o dever de reedificar a República federal, após os colapsos de 1937 e 1969:

²⁶⁴ MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito Constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 515.

²⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 207.

Esperamos que a reconstrução da República Federal restaure na sua plenitude os poderes dos Estados, sem prejuízo da missão nacional da Federação, para, sob a égide inovadora do federalismo de equilíbrio, preservar a integridade da Nação, a indissolubilidade do vínculo federativo, o desenvolvimento da União e dos Estados e associar o Estado Federal à realização dos objetivos do Governo democrático.²⁶⁶

Por isso, inclusive, Misabel Derzi com precisão, atesta que

a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade, e não deixa de ser uma decisão pela igualdade, na medida em que se respeitam as diferenças e peculiaridades locais e regionais. Tal respeito, ao mesmo tempo, torna essas disparidades menos relevantes ou menos radicais.²⁶⁷

Mais do que liberdade e igualdade, o federalismo presta importante favor em prol da preservação da democracia, conforme atestado recentemente pela própria Misabel Derzi.²⁶⁸

Por essa estreita ligação com a preservação e busca da igualdade, liberdade e democracia, o federalismo não se limita a princípio político e jurídico, sendo, legitimamente, verdadeiro princípio moral.

Sem desviar o foco narrativo aqui proposto, mas para fins de registro, destaca-se a nova corrente federalista, denominada “novos federalistas/nacionalistas”, surgida em Yale, Estados Unidos, encabeçada por Heather Gerken.

Essa nova corrente se afasta do tradicional discurso da centralização em favor do bem-estar – nacionalista – e da descentralização – federalista. Ela sustenta, em síntese, que os fundamentos desenvolvidos pelos nacionalistas são compatíveis com aqueles defendidos pelos federalistas, o que poderia conduzir à convergência.

Assim, dois pontos de sustentação argumentativa são lançados: (1) o federalismo como passo necessário para implementação da democracia nacional e (2) introdução do “poder do servo”, em que os Estados se submetem a dois senhores, no caso, às políticas estatal e federal. Com isso, as ações são articuladas e ligadas, e não são separadas, apartadas etc. Há sempre ligação entre as diferentes esferas visando à implementação e regulação conjunta.²⁶⁹

²⁶⁶ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 317.

²⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 124.

²⁶⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres**. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

²⁶⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres**. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

Enfim, não obstante a presença da nova corrente federalista nascida em Yale, que reforça o pensamento aqui externado, pode-se concluir, convergindo com Misabel Derzi, que as virtudes do federalismo são: (1) divisão do poder; (2) a possibilidade de observar e atender as peculiaridades regionais e locais; (3) cabimento de inovações/experimentos por estados sem comprometer o todo/o País; (4) fiscalização, cobrança e competição entre governo federal e estados.²⁷⁰

Nos últimos anos, o STF tem sido provocado a decidir matérias relevantes cujo objeto central é o princípio ora em destaque. Cite-se, a título de ilustração, a **ADO n. 25**²⁷¹ e as **ADIs**

²⁷⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendencias conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres**. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

²⁷¹ Houve necessidade de alargamento da imunidade na exportação quando o Brasil passou a disputar o mercado internacional de gêneros primários, sobretudo aqueles relativos ao agronegócio. Nesse sentido, em 2003 foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 42, que alterou a alínea “a” do art. 155, §2º da CF, prevendo, a partir de então, imunidade de ICMS a todas as mercadorias exportadas e todos os serviços prestados a destinatários no exterior. A medida, que impactaria na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, veio acompanhada da previsão de distribuição de recursos a esses, como forma de compensar essa não arrecadação, conforme art. 91 do ADCT.

A previsão do ressarcimento é um importante instrumento de equilíbrio de forças entre União, Estados e Distrito Federal, já que compensa a diminuição do poder de tributar.

A parte autora sustentou que, ao tempo do ajuizamento da ação, já havia se passado dez anos da promulgação da Emenda que inseriu as disposições acima (EC nº 42/2003) sem que houvesse edição da lei complementar definidora do montante devido aos Estados e ao Distrito Federal, que visa compensá-los da perda de arrecadação decorrente da exoneração do imposto devido nas operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços (art. 155, §2º, X, “a” da Constituição).

Em 30 de novembro de 2016, o STF julgou procedentes os pedidos, reconhecendo a mora inconstitucional por parte do Congresso Nacional ao não editar a lei complementar determinada pela Constituição. A Corte fixou prazo de 12 (doze) meses para que fosse sanada a omissão legislativa, transferindo a competência para o TCU caso o prazo não fosse observado.

Em seu voto, o Ministro relator Gilmar Mendes apontou que a previsão de partilha de competências entre os entes da federação é inócua sem a garantia de recursos próprios suficientes para exercê-las. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 20 mai. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 270, 12 nov. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344949311&ext=.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2021.)

6.341²⁷², **6.343**²⁷³, **6.362**²⁷⁴, **6.586**²⁷⁵ e **ACO 3427**²⁷⁶. Nota-se que o Supremo tem decidido em prol da independência das esferas de poder, e nem a situação excepcional causada pela pandemia é capaz de excepcionar o princípio em estudo.

Antecipando pontos que serão tratados nos capítulos que seguirão, mas com intuito de introduzir um dos fundamentos desta tese, vale apontar que, lembrando os pilares históricos do princípio do federalismo, acima tratados, e o texto constitucional positivo, ser impossível sustentar, moral e juridicamente, que os entes federados tenham que pagar o valor da nota fiscal com a inclusão do ICMS e/ou IPI, por escolha legislativa infraconstitucional.

²⁷² Esta ADI envolveu a análise da constitucionalidade da MP nº 926/2020, que acabou restringindo a adoção de medidas de enfrentamento da emergência de saúde pública pelos Governadores e Prefeitos. Em 15 de abril de 2020, o STF, por maioria, referendou a medida cautelar concedida pelo Ministro Relator Marco Aurélio para fixar o entendimento de que a matéria está relacionada à proteção da saúde, razão pela qual é de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, foi dada interpretação conforme art. 3º da Lei nº 13.979/20, de modo a deixar claro que os atos praticados pelo Governo Federal não afastam a competência dos demais entes para também adotarem medidas normativas e administrativas de enfrentamento à pandemia. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.341. Relator: Ministro Marco Aurélio, 14 abr. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 271, 12 nov. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344964720&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.)

²⁷³ A ADI nº 6.343, ajuizada pelo partido Rede Sustentabilidade, na qual impugna a constitucionalidade da exigência de que as medidas de isolamento, quarentena, exumação, necropsia, cremação, manejo de cadáver e restrição de circulação em rodovias, portos e aeroportos, previstas na Lei nº 13.979/20, fosse precedida de autorização do Ministério da Saúde. O Supremo decidiu, em 6 de maio de 2020, por suspender, parcialmente, sem redução de texto, o dispositivo legal que exigia essa autorização, permanecendo a exigência de que as medidas tomadas por todos os entes sejam precedidas de recomendação técnica fundamentada. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.343. Relator: Ministro Marco Aurélio, 6 maio 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 273, 16 nov. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344984917&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.)

²⁷⁴ Houve discussão acerca da necessidade de prévia autorização por parte do Ministério da Saúde para que os Estados, Distrito Federal e Municípios decretem a requisição administrativa de bens e serviços. Tal autorização não estava prevista na Lei nº 13.979. Assim, a Confederação Nacional de Saúde ajuizou a ADI nº 6.362, por entender que a requisição de utilização de leitos de UTI e outros recursos de hospitais privados deve ser coordenada em nível federal, o que requer autorização do Ministério da Saúde. O STF julgou o pedido improcedente, baseado na inexistência de hierarquia entre os níveis da federação e no princípio da subsidiariedade, e reafirmando a competência comum para a adoção de medidas voltadas à proteção da saúde. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.362. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 288, 9 nov. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345205092&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.)

²⁷⁵ Na ADI nº 6.586, discutiu-se a possibilidade de vacinação compulsória da população, nos termos do art. 3º, III, “d” da Lei nº 13.979. O Supremo entendeu que a compulsoriedade é constitucional, sendo legítima a imposição de limitações àqueles que recusarem receber a vacina, como restrição ao exercício de certas atividades e de frequência a determinados lugares, sendo que tais medidas podem ser impostas tanto pela União, quanto pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas competências. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.586. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 288, 9 nov. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345205092&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.)

²⁷⁶ Na Ação Cível Originária nº 3.427, na qual o Supremo entendeu que o emprego da Força Nacional de Segurança Pública em território de Estado-membro, nos termos do Decreto nº 5.289/2004, requer anuência de seu Governador, sem a qual haverá uso ilegítimo da força e quebra do pacto federativo. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Cível Originária nº 3.472. Relator: Ministro Edson Fachin, 24 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 291, 11 dez. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345250499&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.)

No texto constitucional positivo é possível visualizar claramente que o Constituinte tratou de atribuir competências tributárias para todos os entes federados e impôs a partilha da arrecadação de determinados tributos. Assim, o que se vê é um comando de compartilhamento de produto de arrecadação tributária.

Gustavo Branco e Gilmar Mendes identificam claramente esta situação:

Dessa forma, propicia-se que Estados e Municípios com menor arrecadação possam, preservando a sua autonomia, enfrentar as demandas sociais que superam as receitas obtidas por meio dos tributos da sua própria competência. Trata-se, também, de meio para permitir melhor equilíbrio socioeconômico regional, atendendo-se ao ideado pelo art. 3, III da Constituição. Esse quadro de opções estruturais insere o Brasil na modalidade cooperativa do Federalismo, afastando o país, sob este aspecto, do modelo clássico de Estado Federal.

A Constituição brasileira, ao dispor sobre a repartição de receitas oriundas de impostos federais, favorece não somente os Estados, como igualmente, aquinhoa os Municípios (art. 159 da CF). A Emenda à Constituição n. 55/2007 chega a especificar momento (primeiro decênio do mês de dezembro de cada ano) para entrega de certo percentual devido ao Fundo de Participação dos Municípios.²⁷⁷

Ademais, há corrente que sustenta reforma tributária para que, como um dos pilares, se efetive maior redistribuição da arrecadação tributária, desconcentrando da União – que hoje tem cerca de 70% da arrecadação – e prestigiando os municípios e os estados.

Nesse cenário, repisa-se para frisar, é totalmente incompatível imaginar que, por opção do legislador infraconstitucional, um ente federado, ao pagar nota fiscal de aquisição de mercadorias ou produtos, tenha que arcar com IPI e/ou ICMS que, inclusive, no aspecto jurídico, são destacados.

3.3 Competência tributária

Segundo Hugo de Brito Machado, os sistemas tributários podem ser (1) rígidos ou flexíveis e (2) racionais ou históricos.²⁷⁸

Enquanto nos sistemas rígidos os entes federados possuem restrições ao exercer o poder tributante, tendo em vista que a Constituição disciplina pormenorizadamente as normas principais, nos sistemas flexíveis o ente federado possui grande ou total liberdade para legislar no campo infraconstitucional. Noutras palavras, nos sistemas rígidos a regulamentação tributária é elevada ao texto constitucional, ao passo que, nos sistemas flexíveis, a Constituição

²⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 851-852.

²⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 237.

traz premissas básicas ou norteadoras, quando não é totalmente omissa, e delega a competência normativa para o legislador infraconstitucional.

Ainda segundo o autor, nos sistemas racionais a tributação é norteadada pela ciência das finanças e segue princípios políticos.

Por fim, nos sistemas históricos não se tem planejamento e o exercício da tributação será desempenhado de forma casuística.

Nos Estados Democráticos de Direito, como o Brasil, todo poder emana do povo. Assim, cabe ao Poder Constituinte Originário trazer todos os balizamentos para regular condutas dos cidadãos e do próprio Estado, bem como direcionar objetivos ou fins que se pretende alcançar.

O Constituinte de 1988 visivelmente optou pelo sistema rígido ao elevar o sistema tributário nacional à Constituição. Por isso, positivou expressamente princípios, anteriormente estudados, e competências.

Segundo Roque Carrazza

Em matéria tributária, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competência.

Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o poder tributário, mas, sim, uma parcela deste poder, bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.²⁷⁹

Marcus Abraham assinala que, de acordo com o sistema federativo brasileiro, o Poder Tributário pode ser dividido em duas formas:

a) vertical: federal, estadual e municipal; b) horizontal: legislativo, executivo e judiciário. A Constituição Federal estabelece o poder de legislar sobre finanças e tributos nos artigos 24 e 145 a 156; o poder de administrar tributos e finanças no artigo 21; e o poder de julgar no art. 102 (Poder Judiciário).²⁸⁰

Numa exposição mais direcionada ao objeto deste trabalho, vale lembrar que cabe ao Poder Constituinte democraticamente decidir, inicialmente no plano político para posterior formalização no mundo jurídico, como se garantirá a propriedade privada e as suas limitações, intervenções e restrições.

Na linha desenvolvida no tópico destinado a tratar da vedação ao confisco em matéria tributária, o Poder Constituinte claramente optou por (1) garantir a propriedade privada com

²⁷⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 29.

²⁸⁰ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 69.

status de direito individual fundamental, e (2) delimitar, no mesmo texto legal, no caso, constitucional, quando seria possível a ocorrência de restrições, delimitações, intervenções etc. Uma delas, como visto, se refere ao exercício da tributação.

Interpretando-se a Constituição com unidade, justeza e conformidade, não se pode olvidar que, em termos de direito positivo constitucional, o Constituinte que garante a propriedade privada como direito fundamental, autoriza intervenção dos entes federados por meio do exercício do poder tributante – uma das autorizações previstas na Constituição, desde que as limitações sejam observadas.

As limitações ao exercício do poder tributante são, vale frisar, (1) as competências de cada ente, (2) os denominados princípios e (3) as imunidades.

O Constituinte designou claramente os tributos que são de competência de cada ente federado. Assim, à luz do texto constitucional, observa-se que os entes federados podem ou possuem aptidão para exercer o poder tributante.

Por isso, entende-se, como visto na seção 3.2.3 que tratou de segurança jurídica tributária, que competência tributária é um dos elementos que a compõem.

Competência tributária é a outorga de poderes do Constituinte para que os entes federados, querendo, instituem tributos, tal como estipulado e pormenorizadamente discriminado pela Constituição.

Do texto constitucional se extrai a competência, a aptidão ou possibilidade de cada ente. A Constituição não institui tributos.

3.3.1 Classificação

De acordo com a doutrina especializada, a competência tributária se subdivide em (1) privativa, (2) concorrente, (3) residual, (4) extraordinária e (5) cumulativa.

A competência tributária privativa permite que apenas um ente federado institua determinado tributo. A título de ilustração, compete apenas à União Federal instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, Empréstimos Compulsórios etc. Ao Estado cabe, sozinho, instituir o IPVA. Ao Município, e mais nenhum outro ente federado, compete instituir a Contribuição de Iluminação Pública, o ISSQN etc.

Na competência concorrente, dois ou mais entes federados podem instituir, dentro das suas atribuições constitucionais ou legais, os mesmos tributos. Então, por exemplo, União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas e contribuições de melhoria.

As demais características e exigências de cada espécie tributária devem ser observadas para o exercício legítimo da tributação. Assim, não quer dizer que o Município, por também ter

a competência constitucional para instituir a espécie tributária taxa, poderá inobservar as demais imposições/restrições legais, como, por exemplo, a atribuição ou competência administrativa.

Na competência residual, a União poderá instituir novos impostos e novas contribuições para seguridade social, “desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” – **art. 154, I c/c 195, § 4º da CRFB**.

A competência extraordinária também pertence à União e terá cabimento para espécie tributária impostos, na hipótese de iminência ou caso de guerra externa. Há possibilidade, nesse caso, de ocorrer a bitributação ou o *bis in idem* tributário. No entanto, estes impostos devem ser suprimidos gradativamente, no caso de cessação das causas de sua criação – **art. 154, II da CRFB**.

A propósito, vale lembrar que bitributação e *bis in idem* não devem ser confundidos:

Bitributação: é a cobrança do mesmo tributo, mais de uma vez, por dois ou mais entes tributantes, com fundamento no mesmo fato gerador. ***Bis in idem:*** é a cobrança de dois ou mais tributos pelo mesmo ente tributante competente, em função de um único fato gerador, por meio de normas jurídicas distintas. Grifo do nosso²⁸¹

Por fim, a competência será cumulativa na hipótese do **art. 147 da CRFB**: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”²⁸²

3.3.2 Características

Como características, a competência é: (1) rígida, (2) indelegável e intransferível, (3) facultativa, e (4) inalterável.

A rigidez decorre da interpretação do texto constitucional na medida em que o Constituinte, taxativamente, pontuou a competência de cada um dos entes federados. Com isso, é possível sustentar a minimização do risco de alargamento/extrapolação ou invasão ou conflito de competências.

Não há previsão constitucional para se delegar a competência tributária.

Vale apontar que competência tributária e capacidade tributária são institutos jurídicos diversos.

²⁸¹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 70.

²⁸² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Na capacidade tributária é possível autorizar que outra pessoa jurídica possa fiscalizar e/ou arrecadar. Porém, não há espaço para legislar e/ou instituir tributo de competência de outro ente.

Em regra, a delegação da capacidade é endereçada a outra pessoa jurídica de direito público. Assim, por exemplo, no caso de convênio com a União, o Município poderá fiscalizar e arrecadar o Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). Inclusive, nesse caso, ficará com a totalidade da arrecadação. Contudo, a competência tributária ativa para instituir e regulamentar em sentido amplo esse imposto permanece privativa da União Federal.

A instituição de tributo pelo ente federado constitucionalmente competente poderá (não) ocorrer de acordo com a sua decisão política. O não exercício da faculdade constitucional da competência tributária ativa não conduz ao raciocínio de renúncia ou caducidade. Assim, por exemplo, a União poderá instituir o Imposto sobre grandes fortunas (IGF) quando lhe for conveniente econômica e politicamente.

Por ter *status* constitucional, a competência não pode ser alterada pela legislação infraconstitucional.

Competência tributária ativa e função da lei complementar

Para instituição de tributo de sua competência, em regra, o ente federado deverá se valer de lei ordinária. No entanto, o Constituinte impôs expressamente a utilização de lei complementar para instituição de impostos e contribuições residuais, de acordo com **art. 154, I e 195, § 4º da CRFB**, e dos empréstimos compulsórios, à luz do **art. 148 CRFB**. Ainda, a instituição do IGF deverá ser nos termos da lei complementar – **art. 153, VII da CRFB**.

Com objetivo de tratar normas gerais em direito tributário em âmbito nacional e evitar conflito de competências, o **art. 146** da Constituição, especificamente, incisos I e III, merecem destaque.

Inicial e formalmente lei ordinária, **Lei nº 5.172/66**, o CTN foi recepcionado materialmente como lei complementar.²⁸³ Em matéria tributária existem outras leis complementares nacionais, como as de n. **116/03 e 87/96**, bem como o **Decreto-Lei 406/68**.

Por serem de âmbito nacional, as leis complementares, além de observância dos sujeitos passivos, vinculam todos os entes federados. Por isso, a título de ilustração, há uniformidade nacional com relação aos institutos “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” – **art. 146, III, ‘b’ da CRFB**. Imagine se cada ente legislasse plenamente sobre cada um desses institutos?

²⁸³ Nos termos do **art. 34, § 5º do ADCT**: “Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.”

Especificamente no que se refere ao instituto da competência tributária ativa, o **art. 146, III, 'a' da Constituição** proporciona divergência na doutrina tributarista nacional, quando reserva à lei complementar definir “[...] tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

Em primeiro lugar, caso inexista lei complementar nacional regulamentando essas matérias, o ente federado competente não pode instituir tributo que é de sua competência? A resposta é negativa.

Isso porque, conjugando-se os **arts. 24, I e §§ da CRFB**²⁸⁴ conjugado com **art. 34§ 3º do ADCT**,²⁸⁵ na ausência de normas gerais editadas pela União, os Estados e o Distrito Federal poderão legislar plenamente, até que seja editada lei complementar nacional.

A propósito, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento – **AgRg no AI n. 167.777-5/SP**, caso Indústria Metalúrgica Favorita e outros x Estado de São Paulo, o STF assim decidiu:

IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988.²⁸⁶

²⁸⁴ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

²⁸⁵ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

[...]

§ 3 Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar *as leis necessárias* à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

²⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Extraordinário nº 167.777-5**. Agravantes: Indústria Metalúrgica Favorita e outros. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 04 de março de 1997.

Como exemplo clássico, indica-se o IPVA. Inexiste lei complementar nacional prevendo fato gerador, base de cálculo e contribuintes desse imposto. Contudo, ante a inércia legislativa, os Estados e o Distrito Federal legislam plenamente.

Sem estender e visando não afastar do foco da presente pesquisa, cumpre deixar consignado entendimento pessoal sobre a indevida utilização de lei ordinária estadual como veículo legislativo normalmente utilizado pelos Estados para regulamentar fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA.

O entendimento pessoal resultou na elaboração da monografia denominada “A (in)constitucionalidade da cobrança do IPVA no Estado de Minas Gerais” que foi redigida e defendida como requisito parcial para obtenção de Pós-Graduação em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campos.²⁸⁷

Em síntese, vale lembrar que, quase dois anos após a vigência da Constituição, em 1990, o STF foi provocado a se manifestar sobre a (não) obrigatoriedade ou não de o processo legislativo estadual respeitar as regras estabelecidas pela CRFB para o processo legislativo federal.

A ação precursora no STF foi a **ADI nº 216/PB**,²⁸⁸ caso Governador do Estado da Paraíba x Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Em síntese, o governador submeteu à

²⁸⁷ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **A (in)constitucionalidade da cobrança do IPVA no Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito Milton Campos, 2007.

²⁸⁸ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONSTITUIÇÃO ESTADUAL - PROCESSO LEGISLATIVO - A QUESTÃO DA OBSERVANCIA COMPULSORIA, OU NÃO, DE SEUS PRINCÍPIOS, PELOS ESTADOS-MEMBROS - NOVA CONCEPÇÃO DE FEDERALISMO CONSAGRADA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 - PERFIL DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA - EXTENSÃO DO PODER CONSTITUINTE DOS ESTADOS-MEMBROS - RELEVU JURÍDICO DO TEMA - SUSPENSÃO LIMINAR DEFERIDA. O perfil da federação brasileira, redefinido pela Constituição de 1988, embora aclamado por atribuir maior grau de autonomia dos estados-membros, e visto com reserva por alguns doutrinadores, que consideram persistir no Brasil um federalismo ainda afetado por excessiva centralização espacial do poder em torno da União Federal. Se é certo que a nova carta política contempla um elenco menos abrangente de princípios constitucionais sensíveis, a denotar, com isso, a expansão de poderes jurídicos na esfera das coletividades autônomas locais, o mesmo não se pode afirmar quanto aos princípios federais extensíveis e aos princípios constitucionais estabelecidos, os quais, embora disseminados pelo texto constitucional, posto que não é tópica a sua localização, configuram acervo expressivo de limitações dessa autonomia local, cuja identificação - até mesmo pelos efeitos restritivos que deles decorrem - impõe-se realizar. A questão da necessária observância, ou não, pelos estados-membros, das normas e princípios inerentes ao processo legislativo, provoca a discussão sobre o alcance do poder jurídico da União Federal de impor, ou não, as demais pessoas estatais que integram a estrutura da federação, o respeito incondicional a padrões heterônomos por ela própria instituídos como fatores de compulsória aplicação. Esse tema, que se revela essencial à organização político-administrativa do estado brasileiro, ainda não foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal. Da resolução dessa questão central, emergira a definição do modelo de federação a ser efetivamente observado nas práticas institucionais. Enquanto não sobrevier esse pronunciamento, impõe-se, como medida de cautela, a suspensão liminar de preceitos inscritos em constituições estaduais, que não hajam observado os padrões jurídicos federais, de extração constitucional, concernentes ao processo legislativo.” (destaque-se)

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 216-3/PB**. Requerente: Governador do Estado da Paraíba. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 23 de maio de 1990).

Corte a análise da constitucionalidade de dois dispositivos da Constituição paraibana, requerendo, em sede de liminar, a suspensão de tais dispositivos legais.

Ministro Celso de Mello, relator do acórdão, apontou que o modelo de federalismo adotado pelo Brasil é centralizado em torno da União e afirmou que os Estados-membros deveriam buscar sua fonte jurídica na Constituição da República. Concluiu que o Estado, ao legislar, deveria utilizar o mesmo processo legislativo imposto à União pela Constituição. Assim, exsurgiu o denominado princípio ou tese da simetria.

Ainda nessa linha expositiva, na **ADI 2.872**, caso Governador do Estado do Piauí x Assembleia Legislativa do Estado do Piauí, o STF, por maioria, vencidos Menezes de Direito e Cármen Lúcia, com amparo no princípio da simetria, julgou procedente a ação, tendo os seguintes fundamentos:

A inconstitucionalidade dos preceitos impugnados decorre da violação ao princípio da simetria, uma vez que a Constituição do Estado do Piauí exige a edição de Lei Complementar para o tratamento de matérias em relação às quais a Constituição Federal prevê o processo legislativo ordinário. II – A jurisprudência reiterada desta Corte é no sentido de que o Estado-membro, em tema de processo legislativo, deve observância cogente à sistemática ditada pela Constituição Federal [...] ²⁸⁹ (grifa-se)

Note-se que, de acordo com os precedentes, pelo princípio da simetria, não se admite a utilização de processo legislativo mais rigoroso ou com quórum qualificado, no caso acima, lei complementar, caso a Constituição reserve matérias à lei ordinária. Por evidente, se determinada matéria é reservada à lei complementar, não se pode admitir a adoção de lei ordinária.

Assim, considerando o entendimento do STF de que Estados, Distrito Federal e Municípios devem respeitar os princípios da Constituição de 1988 – tese ou princípio da simetria, conclui-se que o procedimento legislativo hábil para dispor sobre fato gerador, contribuintes e base de cálculo do IPVA, diante da inércia legislativa – ausência de lei complementar nacional, é lei complementar estadual.

Em outros termos e em sede de conclusão pontual, até para que o foco na tese não se desvirtue, embora a formalização de posicionamento seja relevante: (1) quando o art. 34 parágrafo 3º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)²⁹⁰ prevê que a

²⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.872/PI**. Requerente: Governador do Estado do Piauí. Interessado: Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 1º de agosto de 2011c.

²⁹⁰ “§ 3 Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.” (destaque-se)

União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional; (2) Em razão da inércia da União em editar a lei complementar de IPVA, os Estados e o Distrito Federal poderão legislar plenamente; (3) Para tanto, devem editar as leis necessárias, conforme o mencionado art. 34, § 5 do ADCT. (4) Como fato gerador, base de cálculo e contribuintes são reservados à lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderão suprir a inércia e, por conseguinte, legislar plenamente. Deverá se valer do mesmo processo legislativo imposto constitucionalmente caso venha a ser feito no plano nacional, isto é, por meio de lei complementar. (5) Afinal, se um dia essas matérias forem reguladas no âmbito nacional, lei complementar será adotada, tal como ocorreu com o ICMS e ISS. Logo, (6) os Estados e Distrito Federal, pela simetria, precisam seguir o mesmo caminho, ou seja, trazer tais matérias em lei complementar estadual, em respeito ao princípio/tese da simetria, que se encontra consagrada no STF.

A ausência de lei complementar nacional não é condição e tampouco inibe o pleno exercício da competência tributária ativa. Os entes federados poderão legislar plenamente para aplicação do sistema tributário nacional. Contudo, conforme posicionamento externado, deverá se valer do processo legislativo indicado expressamente pelo texto constitucional. Como fato gerador, base de cálculo e contribuintes são reservados à lei complementar, no que se refere ao IPVA, os Estados e o Distrito Federal deverão lançar mão de lei complementar estadual.

A propósito, aqui surge exemplo concreto da linha de raciocínio desenvolvida no final da seção 3.1.1.3.3 que tratou da teoria do direito como integridade de Dworkin. Conforme antecipado, os fundamentos/*ratio decidendi* usados são tão importantes quanto as conclusões/dispositivos dos acórdãos.

Na **ADI 216-PB**, o STF, como tribunal/instituição, concluiu que, em termos de processo legislativo e levando em conta o federalismo brasileiro, o princípio da simetria deve ser adotado.

Ora, este princípio, adotado pelo STF, de certo, não pode se limitar ao caso julgado. Ele deve transcender para outros casos levados à Corte. Em outras palavras, o direito como integridade, ao impor que se retorne aos precedentes/passado, exige que os fundamentos, os princípios, a forma de decidir, devem ser levados para os novos casos, em respeito à coerência articulada.

É dizer que o Tribunal não fica engessado. Ele poderá modificar o entendimento. No entanto, deverá fazê-lo de forma clara, expressa e fundamentada. O que não pode ocorrer é “esquecimento” de que um fundamento ou um princípio foi anteriormente adotado e deixar de enfrentá-lo, seja para aplicar, seja para superar com argumentação, num caso em que o precedente/fundamento tem aplicação.

Nessa linha, se o STF decidiu pela necessidade de observar o princípio da simetria na **ADI 216-PB** e, posteriormente, renovou entendimento na **ADI n. 2.872**, sendo esse, portanto, o fundamento/*ratio decidendi*, não se pode olvidar que, como instituição, há que se observar a transcendência, em nome da segurança jurídica ou, nos termos defendidos por Dworkin, a consistência articulada.

Com isso, se a lei de Minas Gerais – assim como de outros estados – trata de fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPVA em lei ordinária, a inconstitucionalidade está evidenciada. Isso porque o art. 146 da CRFB exige lei complementar. Como o STF, como instituição, adota o princípio da simetria do processo legislativo, não se pode olvidar que, pela consistência articulada, os institutos jurídicos arrolados somente poderiam ser tratados em sede de lei complementar estadual. Claro, a não ser que o STF supere fundamentadamente o seu entendimento de que o princípio da simetria não precisa ser observado.

Em segundo lugar, tendo em vista a positivação do art. 146 da CRFB, a doutrina e a jurisprudência apresentam divisão no que concerne à visualização da distribuição de competências como tipos ou conceitos, o que tem grande interferência no processo de interpretação e aplicação do direito tributário.

Por isso mesmo, tópico específico, o próximo, será aberto para enfrentamento desse ponto.

3.3.3 Competências tributárias: tipos ou conceitos?

Após as notas introdutórias tratando das competências tributárias, propõe-se (re)analisar as recentes discussões doutrinárias e jurisprudências acerca da classificação das competências tributárias: seriam tipos ou conceitos?

3.3.3.1 Tipos e conceitos: lições da Professora Misabel Derzi

Ao se tratar dos institutos tipos e conceitos, a primeira obra a ser consultada, por ser referência, é a tese de doutorado da Professora Misabel Derzi, denominada “Direito tributário, direito penal e tipo”²⁹¹. Um trabalho que se propõe a estudar esse tema e não se vale desta leitura obrigatória terá cometido, no mínimo, equívoco metodológico.

Pois bem.

²⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

Misabel Derzi, inicialmente, traz alerta relevante: o indevido ou invertido uso do vocábulo tipo, tipicidade ou tipicidade cerrada no Brasil. Isso decorre da importação equivocada do termo *Tatbestand* como se tipo fosse, quando, na realidade, se trata de conceito.

Destaque-se que:

LARENZ, até a segunda edição de sua obra, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, admitia os tipos “fechados” (expressão em si contraditória). A partir da terceira edição, refez o seu ponto de vista, aliás, mantido naquelas que a sucederam, afirmando que os tipos, por definição, são sempre abertos²⁹².

Mais adiante Misabel Derzi esclarece o equívoco na “importação” do direito alienígena dos institutos conceitos e tipos: “Mesmo o legislador brasileiro foi contaminado pelo equívoco. Observe-se que a Lei nº 7.209, de 11/7/1984, refere-se ao tipo penal no sentido de *Tatbestand*, que deveria conter, pretensamente, conceitos determinados e especificantes”.²⁹³

Os tipos são abertos, trabalham determinação genérica e apontam características. Os conceitos são operacionalmente fechados e buscam classificar.

No plano hermenêutico, os tipos estão ligados à abordagem dos fatos. Assim, as situações mutantes, fluidas e transitórias da vida ou seio social que podem ser alcançados pela norma.

No plano legiferante, os tipos são usados com objetivo de trazer diretrizes, condutas, positivas ou negativas, menos rígidas. Há mais espaço na interpretação e aplicação da lei, tendo em vista que, em razão da abertura, a possibilidade de adaptar os avanços sociais, políticos e econômicos. Não há limites rigorosos. No direito privado é possível visualizar, com maior facilidade, a presença dos tipos.

Misabel Derzi, em síntese, assevera que:

o tipo, como visto, tornou-se uma ordem, contraposta ao conceito de classe (e sua alternativa), um conjunto não rígido e delimitado, adequado a apanhar a realidade, onde os objetos estão em relação comparativa, fluida e contínua. Uma generalização, uma abstração. O tipo, entretanto, é concebido como uma ordem mais próxima da especificidade do que o tradicional conceito classificatório. Essa “aproximação” com a realidade, no plano material, leva à ideia de tipo descritivo, que dá passagem à intuição, à totalização, à percepção imediata. Até mesmo o tipo ideal (que se afasta da realidade na

²⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

²⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

medida em que sublima determinados elementos reais) nasce do contato com a realidade empírica, pois não se concebe arbitrariamente.²⁹⁴

Segundo Humberto Ávila, o tipo

descreve características habituais que costumam comumente ocorrer, devendo ser analisadas em conjunto. [...] Está-se asserindo que o referido termo descreve as propriedades típicas comumente constatadas, mas não necessárias, nem suficientes, para sua verificação.²⁹⁵

E mais adiante,

[...] ou apenas descrevem propriedades típicas, comumente observadas e exemplificativamente indicadas, devendo ser examinadas conjunta e concretamente, sem precisar estar todas necessariamente presentes para constatação [...].²⁹⁶

Por sua vez, os conceitos estão ligados à abordagem de classe. Adota-se o mecanismo “ou, ou, ou”. Portanto, adotam-se hipóteses excludentes, e não fluídas. No direito público, em especial, direito tributário, a utilização de conceitos deve prevalecer, até mesmo em atenção à segurança jurídica. Afinal, nessa seara, haverá intervenção do Estado no patrimônio/propriedade, que deve ser visualizada de forma restrita ou excepcional, tal como se nota da proposta do Constituinte.

Misabel Derzi aduz que:

O conceito secciona, seleciona. Quanto maior, então, for a abstração, tanto mais abrangente será o conceito, porque abrigará um maior número de objetos e, em contrapartida, tanto mais vazio será de conteúdo e significado. LARENZ explica que a Ciência dos conceitos, como propõe PUCHTA, é exemplo da ideia de sistema formal e racional, herança da escola do direito natural e do idealismo alemão. O sistema, nesse modelo, assemelha-se a uma pirâmide, em que a largura ou base corresponde à compreensão do conceito (conteúdo semântico), e a altura à extensão. À medida que se sobe da base para o vértice, perde o conceito a abundância de matéria e riqueza de conteúdo, o que ganha, proporcionalmente, em altura, isto é, abrangência de indivíduos, de modo que o mais alto abarca os demais inferiores. O conceito menos geral pertence ao gênero do mais abrangente. O menos abrangente denomina-se espécie e aquilo que diferencia uma espécie de outras, situadas sob um mesmo gênero, designa-se por “diferença de espécie”. Definir será determinar um gênero a um conceito e acrescentar a diferença de espécie.²⁹⁷

²⁹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 13.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 14.

²⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

Humberto Ávila: “[...] conota propriedades necessárias e suficientes para sua verificação: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se manifesta; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se confirma.”²⁹⁸

Misabel Derzi alerta que nem sempre será absoluta a separação entre tipos e conceitos:

A grande classe ou gênero é a dos conceitos, pois toda representação advém por meio dele, mas nem todo conceito configura um tipo, embora todo tipo contenha uma abstração inerente aos conceitos. Assim podemos ter conceitos individuais ou próprios (João, Maria, atos normativos individuais como as sentenças), até chegarmos àqueles que se elevam em grau cada vez mais abstrato, para alcançarem a ideação das coisas inexistentes. Os tipos ficam no meio e, por sua proximidade com a realidade, não se referem às coisas únicas, nem às inexistentes (como à lógica, à matemática, à literatura de ficção ou às coisas religiosas como Deus). A rigor, diz-se que o conceito pode ser “tipificado”, mesmo continuando a observar o método conceitual. Nesse caso a “tipificação” é utilizada no sentido de concreção, à moda de ENGISCH. Ou seja, os conceitos podem ser ricos em dados referenciais ao mundo da realidade, sendo determinados e precisos. Mas se ele responder, apesar da concreção, ao método de pensar por conceitos, não poderemos designá-los de tipos.²⁹⁹

A Professora assinala que, até então, a dissociação conceitos e tipos era delimitada a questão terminológica ou, quando muito, com consequências no direito penal e direito tributário. Contudo,

Surgem, então, agora sim, problemas seríssimos quer para o Direito Penal (conceito de tipo), quer para o Direito Tributário (modelação das regras constitucionais de competência, como podemos encontrar na fundamentação da decisão da Corte Suprema no RE 651.703/PR). Falemos daquilo que se abala por detrás da questão: Estado de Direito, separação de Poderes, Legalidade, Segurança, Federalismo e Democracia.³⁰⁰

3.3.3.2 Competências como tipos

Uma linha da doutrina e da jurisprudência assegura que o Constituinte, ao discriminar as competências, se valeu de tipos, e não de conceitos. O fundamento central está amparado na visualização isolada do **art. 146 da CRFB**.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11.

²⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

³⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

Schoueri³⁰¹ tem compreensão semelhante à de Misabel Derzi³⁰² no que se refere às conclusões de tipos e conceitos. Contudo, Schoueri defende que as competências devem ser visualizadas como tipos.

A sua linha de raciocínio pode ser assim sintetizada: (1) o Constituinte tinha conhecimento dos impostos tradicionalmente inseridos nos ordenamentos jurídicos, ou melhor, constituições anteriores. Assim, o seu papel foi distribuir estes impostos aos entes federados. (2) Constituinte não trouxe limites rígidos. “[...] Ao contrário, sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.”³⁰³ (3) Ao determinar que cabe à lei complementar solucionar conflitos de competência, nos termos do **art. 146, I da CRFB**, os **artigos 153, 155 e 156** devem ser vistos como tipos. Afinal, se fossem conceitos, os limites estariam evidentes e a reclamada lei complementar seria dispensada para tal finalidade. (4) No âmbito constitucional, a realidade econômica e a fluidez são evidentes, portanto, tipos. Na perspectiva infraconstitucional, especificamente lei complementar, deve-se buscar conceitos. (5) Com fulcro no art. 146, III, ‘a’ da CRFB, Schoueri assegura:

Eis a confirmação do papel da lei complementar na definição dos ‘fatos geradores, base de cálculo e contribuintes: o constituinte tinha consciência de que ele próprio não definiria (não conceituara) tais elementos essenciais dos impostos que ele previra. À lei complementar que caberá tal tarefa.³⁰⁴

3.3.3.3 Competências como conceitos: posição do autor

Humberto Ávila, em recente trabalho, se dedicou a revisitar os institutos em debate, tipos e conceitos, para concluir como devem ser vistas e interpretadas as regras atinentes à competência tributária.³⁰⁵

Após dissociar enunciados, que podem ser prescrições ou proposições, e normas, conclui que a regra de competência é (1) enunciado prescritivo, e não descritivo; (2) com eficácia comportamental direta e indireta; (3) abstrata, ou seja, abarcaria eventos futuros; (4) heterônomo, tendo em vista que o destinatário, no caso, os entes federados, devem observar o que foi designado pelo Constituinte. Em outros termos, inexistente identidade entre autor e destinatário da regra de competência; (5) coativo.

³⁰¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

³⁰³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 277.

³⁰⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 278.

³⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.

O autor assinala que a regra de competência é incompatível com tipos, tendo em vista que, segundo o seu pensamento: (1) nos tipos existem apenas descrições, sem guiar qualquer conduta a ser observada; (2) os tipos abarcam fatos passados e singulares; (3) os tipos admitem que o destinatário se autorregule. Não haveria caráter prescritivo rígido; (4) a regra de competência passaria a ser “[...] significados de enunciados descritivos, sem eficácia comportamental direta, qualificados como concretos, autônomos e não coativos.”;³⁰⁶ (5) se a competência tributária pode ser classificada, tal como exposto acima, compreendendo, as competências (a) privativa e (b) residual, como seria defensável classificar como tipos? Ora, para que algo seja residual necessariamente outro seja ordinário e vinculante; (6) “[...] não se afigura correto interpretar o sentido dos dispositivos constitucionais com base no resultado da interpretação que autores estrangeiros fazem de outras constituições [...]”³⁰⁷, até mesmo porque, na Alemanha, por exemplo, apenas dois artigos na constituição são dedicados ao sistema tributário; (7) a definição exsurge como instrumento de esclarecer um conceito, que pode ter algum grau de imprecisão, tal como, por exemplo, a ambiguidade ou vagueza. Assim, os conceitos constitucionais podem ser definidos por meio de lei complementar, em razão de designação constitucional; (8) a Constituição trouxe regras de competências, bem como indicou os tributos e as suas espécies; (9) “O ordenamento constitucional tributário pode adotar conceitos próprios, mas deve fazê-lo expressamente (por estipulação ou redefinição), pois, assim não procedendo, incorpora o termo com o significado comum, seja ele ordinário [...]”;³⁰⁸ E mais, pensar diferente seria autorizar que constitucionalmente empregados fossem modificados no âmbito infraconstitucional, trazendo a má sensação de que lei ordinária modificaria, ainda que indiretamente, a Constituição; (10) admitir que conceitos na Constituição sejam sugestivos, ilustrativos e exemplificativos conduziria ao seguinte: (a) exclui a normatividade do Direito; (b) a Constituição seria princípios políticos, com caráter programático, não podendo ser vista como fonte do direito; (c) perde-se a noção de supremacia constitucional. (11) Por fim:

Os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar aos entes federados exprimem conceitos, isto é, significados que conotam propriedades necessárias e suficientes para sua configuração: necessárias no sentido de que, sem elas, o conceito não se constata; suficientes no sentido de que, com elas, o conceito se verifica. A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição de poder de tributar e a aplicação de regras de competência tributária não podem produzir resultados extensivos ou analógicos, pois estes, conquanto eventualmente permitidos nos

³⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64.

³⁰⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 67.

âmbitos em que os direitos fundamentais são promovidos pelos particulares, não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo exercício do poder estatal.³⁰⁹

Na mesma linha conclusiva alcançada por Humberto Ávila, Misabel Derzi, contudo, com alguns outros fundamentos, amparados do pensamento lógico ao extralógico, defende que as competências tributárias devem ser vistas como conceitos, em total atenção ao federalismo, separação de poderes, segurança jurídica, direitos e garantias fundamentais. Assim, Misabel Derzi assinala:

A regra de competência tributária constitucional é cogente, deve assegurar o pleno funcionamento do federalismo, como irreversível núcleo da Constituição de 1988. Nunca é demais frisar que a Constituição surgiu em um contexto de redemocratização em que o princípio federal, desde sua origem, resultou menos da pressão da realidade como fato sociológico anteposto, e mais de uma decisão político-jurídica, para cumprir uma função adicional que não pode ser negligenciada: a de preservação da democracia e da liberdade. Essa a meta principal: preservação da democracia e da liberdade. Portanto, a alteração dos limites constitucionais da regra de competência, por singela interpretação assentada na metodologia tipológica, suprime recursos de um Ente federado para projetar em outro, altera a repartição de receita tributária e os fundos de participação de Estados e de Municípios. O desarranjo não se daria apenas no campo das receitas mas se projetaria no campo das despesas, é claro, inviabilizando-se os serviços próprios do Ente estatal prejudicado.

Tratar as regras de competência como se fossem tipos dispositivos à moda do direito civil, transforma as competências privativas em meras sugestões de modelos a seguir, para se permitir o livre trânsito intertipos ou intratipos, com que se estimulam os conflitos federativos ao extremo. Não é esse o sistema constitucional brasileiro, tão minucioso e cuidadoso na atribuição de poderes tributários: regras privativas, conceituação dos tributos, previsão de leis complementares na prevenção de conflitos federativos e na finalização do desenho constitucional de cada imposto. Os fundos de participação de Entes estatais na arrecadação de outros pressupõem a estabilidade das regras de competência de onde promanam os recursos e o equilíbrio financeiro das pessoas políticas decorre exatamente da escolha de uma metodologia que possa conferir certeza e segurança.

Muda-se, assim, a regra da separação de poderes, fortalecendo-se os demais poderes, Executivo e Judiciário, em detrimento do Legislativo. Finalmente, projetam-se os contribuintes em insegurança grave. Dá-se um desarranjo, um desequilíbrio sistêmico inaceitável.³¹⁰

Foi uma opção do Poder Constituinte elevar a competência, ao lado dos princípios e imunidades, ao *status* constitucional. Poderia, por evidente, ter direcionado essa matéria para o âmbito infraconstitucional.

³⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

³¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

A constitucionalização do sistema tributário no Brasil, que para muitos pode ser visto como engessamento, demonstra claramente o objetivo de buscar a segurança jurídica em matéria tributária.

A segurança jurídica sendo um entrecruzamento entre legalidade – geral e tributária, anterioridades, especificidade e irretroatividade, deve abarcar, ainda, as competências tributárias estipuladas pelo texto constitucional, tanto no que tange à especificação das cinco espécies tributárias, quanto na discriminação pormenorizada e expressa dos tributos que cabem a cada ente.

Assim, buscando uma retrospectiva real ou histórica, o Constituinte, ainda nos debates políticos, tinha pleno conhecimento e total domínio do que estava em pauta. Intencionalmente resolveu levar ao plano jurídico as hipóteses que, por meio da tributação, os entes federados poderiam atingir a esfera patrimonial dos sujeitos passivos.

Especificamente no caso dos impostos, o Constituinte indicou os fatos econômicos que exteriorizam capacidade contributiva que servem de hipótese de incidência. Escolheu, por exemplo, a incidência sobre a renda, e não sobre a receita, lucro, patrimônio líquido. Escolheu, ainda, a incidência sobre a circulação de mercadorias, e não sobre bens e serviços. Escolheu, ademais, sobre a transmissão onerosa de bens imóveis, e não sobre bens (móveis) – ainda que exista alta repercussão econômica.

Como premissa do raciocínio, tal como já se desenvolve ao longo do trabalho, deve-se ter em mente que a propriedade privada é um direito e garantia fundamental. Não se trata de situação absoluta e intransponível porque, no próprio texto constitucional, portanto, em mesmo grau normativo-hierárquico, existem enunciados normativos que admitem a intervenção ou restrição. Sendo a propriedade/patrimônio direito e garantia fundamental, regra, as hipóteses de intervenções ou restrições são exceções. Por isso, para se garantir a propriedade privada as interpretações ou aplicações do direito podem ser extensivas ou ampliativas, ao passo que as intervenções, limitações, reduções etc. devem seguir o método restritivo, ainda que não necessariamente o literal.

O Poder Constituinte, até mesmo numa perspectiva histórica, tinha domínio técnico de termos jurídicos, tais como, circulação, mercadoria, prestação de serviços, propriedade privada, lançamento, fato gerador, decadência, prescrição etc. Todos esses institutos estavam presentes/eram usados no sistema jurídico anterior.

Nessa linha de raciocínio, em específico no que toca às competências tributárias, o Constituinte tinha total conhecimento e domínio dos conceitos que se propôs a inserir no texto

constitucional. Ele sabia o que era fato gerador, decadência, mercadoria etc. e, por opção, colocou no texto constitucional, normatizando e regulamentando institutos.

O Constituinte agiu conscientemente, por exemplo, ao designar as taxas como de competência tributária ativa concorrente; à União as competências residual e extraordinária; o imposto sobre a propriedade de veículo automotor como de competência tributária ativa dos Estados e Distrito Federal.

De acordo com a tese de Misabel Derzi³¹¹ voltada para o estudo do tipo e conceito, as normas de competência são conceitos.

Não se pode negar que é sedutora a alegação de que as normas de competência são tipos, tendo em vista a disposição normativa expressa no **art. 146 da CRFB**. Afinal, dentre outros pontos, cabe à lei complementar dispor sobre fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Portanto, levando em consideração esse dispositivo – e apenas ele, o legislador infraconstitucional teria maior autonomia para atuar.

Entretanto, as competências tributárias visualizadas como “tipo” esvaziam totalmente a competência residual da União para instituir novos impostos e contribuições, desde que observados os demais pressupostos, nos termos do **art. 154, I c/c art. 195§ 4º do CRFB**. Para ser residual, algo deve ser originário e taxativo.

Se as regras de competência não fossem conceitos, mas princípios, por qual motivo o Constituinte inseriria treze impostos originários no texto constitucional? Ora, bastaria inserir dois enunciados: (1) os tributos serão tratados ou definidos em lei infraconstitucional, complementar ou ordinária; (2) é vedada a incidência cumulativa de impostos e contribuições.

Em termos de competência tributária ativa, o Constituinte agiu consciente e com total domínio dos conceitos que foram inseridos no texto constitucional.

Vale lembrar que o **art. 34, § 3º do ADCT** prevê a recepção das leis tributárias anteriores, desde que compatíveis com a Constituição de 1988. Especialmente em matéria tributária, em que prepondera segurança jurídica, a (não) recepção somente passará nesse processo a partir da compreensão de conceitos, e não de tipos, que são comumente observados e exemplificativamente indicados.

Na interpretação restritiva aplicável às competências tributárias é incompatível admitir, por exemplo, que a União possa instituir imposto sobre a renda, “tipo receita”, “tipo faturamento”, “tipo lucro” etc. Igualmente não se coaduna com a segurança jurídica, visivelmente objetivo do Constituinte, aceitar que o Município institua imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, “tipo posse”, “tipo detenção”.

³¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

Humberto Ávila não admite que as regras de competência tenham como função apenas descrever o poder de tributar. Isso retiraria o caráter prescritivo do texto constitucional. As normas jurídicas não descrevem, mas prescrevem.³¹²

Humberto Ávila³¹³ lembra que o STF julgou inconstitucional a ampliação do conceito de faturamento após a promulgação da **Lei nº 9.718/98**. Como a Constituição incorporou o conceito previsto no **Decreto Lei 2.397/87**, qual seja, produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a ampliação em 1998, abarcando receitas financeiras, foi declarada inconstitucional.

Como outro exemplo, Ávila relembra a inconstitucionalidade da **Lei nº 7.787/89**, que ampliou o conceito de salário, que tinha sido incorporado pela Constituição, a partir do que já era compreendido da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).³¹⁴

Considerando a interpretação restritiva no que se refere às regras de competência tributária ativa, o STF entende ser inconstitucional a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves. Evidentemente, embarcações e aeronaves poderiam se enquadrar como veículos automotores para efeitos tributários. Contudo, como o surgimento do IPVA, em 1985, teve como fundamento substituir a inconstitucional Taxa Rodoviária Única, concluiu-se, historicamente, que o imposto deveria incidir apenas sobre veículos automotores terrestres. Essa interpretação histórica e restritiva que desencadeou na formação de convencimento da maioria do STF no sentido de admitir o exercício da competência tributária ativa apenas sobre veículos automotores terrestres.³¹⁵

O STF entendia ser inconstitucional a cobrança de ICMS de pessoas físicas e jurídicas que importassem produtos do exterior, caso não se enquadrassem no conceito de contribuinte do imposto. Não só o campo de incidência – circulação de mercadoria, como a definição de contribuinte, são conceitos³¹⁶.

Merece destaque que a Constituição prevê especificamente que Lei Complementar defina contribuintes do ICMS, nos termos do **art. 155, § 2, XII, 'a'**. Pela posição do STF, essa definição não pode ser totalmente dissociada da materialidade do imposto. Não se trata,

³¹² ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 27.

³¹³ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.

³¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.

³¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM**. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, 29 de maio de 2002b.

³¹⁶ Merece destaque que a Constituição prevê especificamente que Lei Complementar defina contribuintes do ICMS, nos termos do art. 155, § 2, XII, 'a'. Pela posição do STF, essa definição não pode ser totalmente dissociada da materialidade do imposto. Não se trata, portanto, de carta em branco para o “agir do legislador” infraconstitucional, ao passo de inserir como contribuinte pessoa física ou jurídica que não pratique circulação de mercadoria.

portanto, de carta em branco para o “agir do legislador” infraconstitucional, ao passo de inserir como contribuinte pessoa física ou jurídica que não pratique circulação de mercadoria.

A matéria chegou a ser sumulada.³¹⁷

Visando preservar o denominado princípio da não-cumulatividade, não se admite a cobrança de IPI de pessoas físicas que importem bens para uso próprio embora exista entendimento contrário no STJ.³¹⁸

Apenas o Constituinte Derivado pode ampliar, revogar, modificar etc. as regras de competência, ou melhor, os conceitos. Essa possibilidade não se estende ao Executivo e ao Judiciário.

Considerando o insucesso da União e dos Estados nos exemplos citados acima – faturamento, salário e importação de produtos por não contribuinte de ICMS, por tentar ampliar ou extrapolar o exercício da competência tributária e por deixar de observar os conceitos constitucionais, o Constituinte Derivado agiu específica e conscientemente, ao ampliar a competência, por meio de veículo legislativo adequado, no caso, Emenda Constitucional.

Assim, o **artigo 195, I da CRFB**, que previa, originariamente, a incidência de contribuições sociais, a serem pagas pelos empregadores, sobre folha de salários, faturamento e lucro. Após a Emenda Constitucional n. 20/1998, as contribuições sociais, denominadas “cota patronal”, passaram a incidir sobre: (1) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, (2) a receita ou o faturamento e (3) lucro.

O ICMS passou a ser devido nas hipóteses de importação por não contribuinte do ICMS. Isso porque a Emenda Constitucional n. 33/2001 positivou que haverá incidência do imposto

Art. 155, § 2º, IX, ‘b’: “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.³¹⁹

Diante desse contexto, em sede de formação de opinião, aponta-se o seguinte: (1) O Constituinte definiu a propriedade/patrimônio privada como direito individual e dever de garantia do Estado, tendo *status* de cláusula pétrea. O próprio Constituinte indicou situações

³¹⁷ **Súmula 660 do STF**: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”

³¹⁸ Vide **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 501.733-SP**, caso União x Walter Carlos Cardoso Henrique e outros.

³¹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

em que o Estado poderá intervir, alcançar, desapropriar etc. na propriedade/patrimônio privado. (2) Assim, a regra é garantir o direito à propriedade. As exceções são as intervenções ou ações do Estado. (3) O Constituinte poderia ter optado por regular o sistema tributário em âmbito infraconstitucional. Nesse caso, a interpretação poderia ser ampla, extensiva ou, até mesmo, norteada por denominados princípios, como, por exemplo, capacidade contributiva, igualdade e solidariedade. A mutabilidade seria menos solene e rigorosa. A utilização dos tipos, em vez de conceitos, teria plena viabilidade. (4) Contudo, foi uma opção do Constituinte elevar a competência tributária ao texto constitucional. Por isso, levando em conta regra e exceções, a interpretação deve ser restritiva e conservadora quando se tem em vista ação estatal na propriedade privada, notadamente, no momento em que se fala em exercício do poder tributante. (5) Como o exercício do poder tributante é uma das exceções legitimamente constitucionais que o Estado poder alcançar/intervir na propriedade privada, a perspectiva ou interpretação restritiva deve ser prestigiada, em nome da segurança jurídica e tendo como escopo salvaguardar, ao máximo, direitos e garantias fundamentais. (6) A ampliação dos campos de incidência ou alargamento das competências tributárias dependem de agir consciente e específico exclusivo do Constituinte Derivado. A propósito, tal como já o fez, anteriormente, nos casos das Emendas Constitucionais ns. 20/98 e 33/91. (7) As competências constitucionais devem ser vistas como conceitos. (8) Portanto, entrecruzando dispositivos constitucionais, pode-se ter em mente o seguinte raciocínio: a propriedade privada é direito e garantia fundamental do cidadão, que pode sofrer restrições, limitações, intervenções etc. nas hipóteses expressas e restritivas previstas na Constituição, dentre elas, no caso do exercício das competências tributárias ativas. A tributação que extrapole os limites da competência deve ser declarada inconstitucional.

3.3.4 Postura do Supremo Tribunal Federal ao tratar de competência tributária

Como guardião da Constituição, o STF tem histórico de decisões garantidoras da propriedade privada, especificamente nos momentos em que os entes federados tentam extrapolar as competências tributárias outorgadas pelo Constituinte.

Entretanto, nos últimos anos, algumas decisões têm conduzindo o STF a se afastar do seu comportamento institucional histórico.

O STF, como instituição, frisa-se, tem/tinha primado pela segurança jurídica, especificamente em relação a impedir que entes federados extrapolem as suas competências.

No atual momento vivenciado pelo País, em que as situações econômicas e políticas demonstram total insegurança, entende-se que o STF, como órgão máximo do Poder Judiciário,

poderia evitar *overruling* e mudanças radicais de posturas. O momento atual exige prudência, cautela e busca de confiança.

Não se propõe que o STF tenha restrições de qualquer natureza ou que fique estático. Entretanto, nesta ocasião em que o povo brasileiro clama por segurança em geral, o Tribunal, como instituição, tem uma grande oportunidade de se manter coerente, coeso, equilibrado, possibilitando, ao menos, segurança jurídica para o sofrido povo brasileiro. E, no caso de mudança de posicionamento, que a superação seja feita com reflexiva, responsável, aprofundada e com extensiva argumentação e fundamentação jurídica, não dando margem para que reste evidenciado decisionismo.

Sem exaurir todas as situações evidenciadas, no que se refere ao tema em questão, duas mudanças de entendimento podem servir de ilustração.

A primeira delas se refere à mudança radical de entendimento consagrado há décadas no Tribunal de se reconhecer a imunidade tributária, para fins de IPTU, no caso de imóvel cedido onerosamente pela União a pessoa jurídica que atua no livre mercado com fins lucrativos. Na verdade, não atingiu o instituto da imunidade, mas sim numa ampliação de competência tributária.

Julgado em 19/4/2017, o **RE 601.720**, caso Município do Rio de Janeiro x Barrafor Veículos Ltda., marcou a reviravolta jurisprudencial. Nesse caso, a rigor, o STF não afastou a imunidade tributária da União. Na verdade, ampliou a competência tributária ao impor dever de pagar tributo por pessoa jurídica de direito privado que não é possuidora com *animus domini* e tampouco proprietária de imóvel.³²⁰

O Relator, Ministro Edson Fachin, levantou os seguintes questionamentos:

- (i) Pode a pessoa cessionária do uso de imóvel pertencente à União figurar como sujeito passivo da obrigação tributária referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)?
- (ii) Pode a Municipalidade prever, instituir e arrecadar IPTU, em que a base impositiva seja imóvel de titularidade da União, ainda que o bem seja objeto de contrato administrativo de concessão de uso, assim como haja particular que utilize o imóvel com finalidade lucrativa?³²¹

³²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de abril de 2017e.

³²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de abril de 2017e, p. 6.

Com raciocínio alinhado aos precedentes, o Relator desproveu o recurso sustentando, em síntese, que a incidência recairia sobre a propriedade, base econômica, o que não seria a hipótese dos autos. Ademais, o Relator assinalou ser “incompatível com a Constituição Federal de 1988 a eleição de meros detentores de terras públicas, isto é, desprovidos de posse *ad usucapionem*, como contribuintes de IPTU.”³²²

Após o voto do Relator, os Ministros começaram a debater, trazendo, como principal argumento, que a livre concorrência seria violada, uma vez que a empresa locatária/cessionária que não paga IPTU teria vantagem sobre o concorrente.

A propósito, durante os debates, a Ministra Cármem Lúcia sustentou o seguinte: “Quer dizer, alguém que esteja dentro de uma rodoviária e tem ali um cafezinho com pão de queijo não paga nada, não paga IPTU, e o que está lá fora paga. Então nós temos outros princípios a serem ponderados.”³²³

O Ministro Marco Aurélio abriu a divergência trazendo os seguintes fundamentos, em síntese: (1) Risco de prejuízo às finanças públicas municipais. (2) O particular está atuando no livre mercado e se valendo da vantagem advinda da utilização do bem público. (3) Afastar o ônus da empresa recorrida implicaria desrespeito aos ditames do texto constitucional. (4) De acordo com **art. 32 do CTN**, o proprietário, o possuidor a qualquer título e o titular de domínio público, podem ser considerados sujeitos passivos da obrigação.

Ao final, o RE foi provido, tendo a maioria dos ministros aderido ao voto do Min. Marco Aurélio. Ficaram vencidos os Ministros Celso de Mello e Edson Fachin.

Na mesma linha do caso acima, cita-se o **RE 594.105**, ainda não finalizado, caso Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás x Município de Santos. Ministro Marco Aurélio, na condição de relator, repisou os seus fundamentos. Por sua vez, Ministro Edson Fachin apresentou a sua divergência, mantendo coerência de ponto de vista. O Ministro Celso de Mello seguiu a divergência, tal como a Ministra Cármem Lúcia, que, no caso anterior, tinha aderido à corrente vencedora.³²⁴

Como exposto, essa mudança de entendimento do STF não foi, respeitosamente, adequada.

³²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de abril de 2017e, p. 11.

³²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, 19 de abril de 2017e, p. 17.

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 594.015/SP**. Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras. Recorrido: Município de Santos. Brasília, 6 de abril de 2017d.

Primeiramente, conforme desenvolvido anteriormente, as regras de competência tributária devem ser visualizadas como conceitos. A interpretação e aplicação deve ser feita de forma restrita, em respeito à segurança jurídica e numa perspectiva de prestigiar a propriedade privada. Portanto, não se pode admitir que ocorra a incidência do IPTU sobre exteriorização de riqueza diferente de propriedade ou, no máximo, a posse com *animus domini*. Por conseguinte, não se pode enquadrar, como sujeito passivo, o possuidor, detentor ou cessionário, especialmente de bem público.

Em segundo lugar, prejuízo na arrecadação dos Municípios deve ser acompanhado de provas robustas, ou melhor, números, e não de meras ilações.

Em terceiro, não se deve sustentar a Constituição à luz da legislação infraconstitucional, tal como o STF decide há anos. Sustentar a incidência nos casos sob a alegação de que o **art. 32 do CTN** admite, como materialização, a posse, não deve prevalecer. Deve-se interpretar a legislação infraconstitucional à luz da Constituição, e não o contrário. Essa argumentação, no viés finalístico, admite a “modificação” do texto constitucional por lei infraconstitucional.

Em quarto, violação à livre concorrência não se presume. É necessário trazer elementos empíricos que sustentem tal alegação. Em adição, não se visualizou no acórdão nenhuma menção de que os valores pagos pelas pessoas jurídicas de direito privado estariam (in)compatíveis com o praticado no mercado. Em outros termos, tendo em vista a desoneração do IPTU, imagine se as pessoas jurídicas de direito público cedentes arrecadam valores mais altos do que o praticado no mercado, permitindo a obtenção de mais recursos para aplicação nos seus fins/objetivos? Como falar em violação à livre concorrência?

A discussão de (não)violação à livre concorrência não pode se limitar a debates por suposições, presunções e sem a reflexão profunda que se exige, sobretudo sem a análise de dados empíricos, que, aliás, dependeria de análise fática, o que o STF não admite.

Para alegar violação à livre concorrência sujeitos prejudicados por tratamento desigual devem ser apresentados e a alegação deve ser provada cabalmente.

Em quinto, a fundamentação desenvolvida pelo STF nesses casos choca visivelmente com o fundamento jurídico evidenciado na **Súmula Vinculante n. 52**.³²⁵ Não parece coerente o que fora decidido nos precedentes em destaque com a referida Súmula. Claro, pelo raciocínio desenvolvido do STF, pode ser que, se provocado, venha a decidir que o locatário/inquilino passe a ser contribuinte do IPTU, caso a legislação municipal venha a estipular. Assim, a

³²⁵ **Súmula Vinculante n. 52**, STF: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.”

entidade imune permanecerá desobrigada a pagar IPTU, contudo, o inquilino experimentará o surgimento para si da relação jurídica-tributária.

Mais uma vez, o direito como integridade de Dworkin merece ser invocado, exatamente para chancelar o que foi anteriormente dito: o fundamento utilizado no caso deve vincular, pela consistência articulada aos outros que forem levados ao tribunal. Claro, a superabilidade pode ocorrer. Contudo, deve ser feito de forma direta e fundamentada.

Por fim, em sexto lugar, eventual sensação de injustiça – capacidade contributiva, violação à livre concorrência ou perda de receitas pelos Municípios – deve ser amplamente debatida, refletida e, eventual modificação, depende de ação específica e consciente do Constituinte Derivado, alargando, sendo o caso, a regra de competência em questão. O Poder Judiciário não tem esta competência constitucional.

A segunda mudança marcante se verifica no **RE 601.703**, caso Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda x Secretário Municipal de Finanças de Marchal Cândido Rondon.³²⁶

Antes vale a pena lembrar, ainda que brevemente, alguns precedentes paradigmáticos que influenciaram na formação do entendimento do conceito de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISSQN.

Em 2000 no **RE 116.121**, caso Ideal Transportes e Guindastes Ltda x Município de Santos, o STF julgou inconstitucional a cobrança de ISSQN sobre locação de serviços, no caso concreto, locação de serviços de guindastes. Naquela oportunidade, o voto condutor do Ministro Marco Aurélio teve amparo nos seguintes fundamentos: (1) No caso julgado havia locação pura e simples. Caso tivesse prestação de serviços, por exemplo, locação, a incidência tributária teria vez. (2) No caso concreto inexistente o núcleo de incidência: serviços. As definições, serviços e locação, são distintas. (3) Aplicação do art. 110 do CTN³²⁷. (4) O CC/16 previa nos art. 1.188³²⁸ e 1.216³²⁹ os institutos, dissociando-os. (5) O STF tem precedentes que prestigiam os institutos jurídicos levados ao texto constitucional, em detrimento do aspecto econômico fundado em

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Luiz Fux. Brasília, 29 de setembro de 2016h.

³²⁷ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966).

³²⁸ Art. 1.188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966).

³²⁹ Art. 1.216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição. (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966).

discurso igualitário. (6) O STF tem refutado, naquele momento, a interpretação econômica do Direito Tributário, primando pela fonte jurídica. (7) Há que prevalecer a fonte de cada instituto, sendo a prestação de serviços “envolvida na via direta o esforço humano”. (8) Deve-se observar as balizas constitucionais e a segurança entre Estado e Contribuinte.³³⁰

Seguindo a linha externada por Marco Aurélio, o decano, Ministro Celso de Mello aduziu, em síntese, o seguinte: (1) Não pode a lei complementar alterar ou manipular o campo de incidência do ISS. Isso afeta a repartição de receitas tributárias constitucionalmente estipuladas. (2) ISS só pode recair sobre obrigação de fazer, sendo que locação de bens móveis não se enquadra como serviço, posto não envolver um *praestare* ou um *facere*. (3) Na locação, a entrega da coisa locada é o principal dever do locador. Sem isso, a locação não se aperfeiçoa. (4) Não é possível alterar, expressa ou implicitamente, os termos adotados pela Constituição. (5) Se não for observar o que está no Código Civil de 1916, o STF estaria adotando interpretação econômica, em detrimento do “postulado da tipicidade”.

O julgamento teve resultado apertado, tendo a maioria acompanhado o Ministro Marco Aurélio Mello. Ficaram vencidos os Ministros Octávio Gallotti, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa.³³¹

Em 2003, o então Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, vetou item da lista anexa da Lei Complementar n. 116/03, que previa incidência do ISSQN sobre locação de serviços. Como fundamento, o Presidente invocou precedente do STF acima destacado.

Em 2009, no **RE 547.245**, caso Município de Itajaí x Banco Fiat, o STF, por maioria, entendeu ser constitucional a cobrança de ISS no *leasing* financeiro e *lease-back*. Entendeu ser incabível no *leasing* operacional.³³²

O Ministro Eros Grau fundamentou o seu voto, em síntese, nos seguintes termos: (1) *Leasing* é contrato autônomo, embora resulte de fusão de elementos de outros contratos. Não se trata de contrato misto. Embora compreenda pluralidade das relações obrigacionais, a ‘causa’ do negócio é o financiamento de investimentos produtivos. (2) Existem três modalidades: (a) *Leasing* operacional (locação) – O fabricante dá em locação, que fica compelido à manutenção. Nesse caso prepondera a locação. (b) *Leasing* financeiro (não é locação), que é o caso dos autos – (b1) A arrendadora adquire o bem do fabricante e entrega para uso e gozo ao arrendatário;

³³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 116.121**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Octávio Gallotti, DF, 11 de outubro 2000c.

³³¹ Vencidos no caso os Ministros Octávio Gallotti, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa.

³³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco Fiat S/A. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, 02 de dezembro de 2009i.

(b2) ao final da locação, deve devolver, comprar pagando o valor residual ou renovar a locação. Aqui prepondera o caráter financiamento, sendo que a arrendadora surge como intermediária entre fornecedor e arrendatário. (3) *Lease-back*, que não é locação: a arrendatária vende o bem para arrendadora e depois toma de volta, em arrendamento. Em regra, o objetivo é buscar recursos para algum fim empresarial e, em razão da necessidade, continua utilizando/se valendo do bem. (4) No *leasing* financeiro, caso dos autos, a operação compreende série de serviços diversificados por diferentes pessoas que trabalham na arrendadora. (5) O ISS incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, que não se limita a mera obrigação de fazer, tal como está no direito privado. (6) A lei complementar não define serviço. Apenas o declara. Não inventa, apenas descobre. (7) No *leasing* financeiro o núcleo é o financiamento. Assim há que incidir ISS.

Note-se, assim, que o Relator busca alcançar a preponderância do negócio jurídico e, por conseguinte, verificar ou fazer o teste de incidência do ISS. Ao final, o Ministro concluiu que no contrato de *leasing* financeiro a preponderância seria o financiamento e, assim, atrairia a incidência do imposto.

No **RE 651.703-PR**, caso Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda x Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon, decidiu-se que “as operadoras de planos de saúde realizam ISSQN”³³³

O Relator, Ministro FUX, desenvolve os seguintes fundamentos: (1) Sugestão implícita da tese da residualidade: não pode incidir ISS quando a hipótese atrair a incidência do ICMS, IPI ou IOF. (2) Não pretende interpretação econômica do direito. (3) Não pode ser o direito privado a única forma para nortear o direito constitucional. (4) É possível que o texto constitucional trate de termos distintos ou diversos do que se encontra no âmbito infraconstitucional. (5) No RE do *leasing*, o STF apontou que seria possível o Direito Tributário trabalhar conceitos próprios. (6) o art. 110 do CTN não vincula a interpretação constitucional. (7) Não se deve interpretar a Constituição conforme a lei. (8) Deve-se buscar o pluralismo metodológico, que vai do literal ao sistêmico ou teleológico, devendo ir para finanças, contabilidade e economia. (9) Não se aponta a teoria da interpretação econômica do fato gerador. No caso, a interpretação dos conceitos de Direito Tributário segue o critério econômico. (10) Uníssona doutrina entende que a Constituição, ao dividir competências, se vale

³³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Luiz Fux. Brasília, 29 de setembro de 2016h.

de tipos, e não de conceitos.³³⁴ (11) Há fluidez para lei complementar, considerando o art. 146, III. (12) O Código Civil não é o mais adequado para enquadramento de serviços resultantes da atividade econômica. (13) Código de Defesa do Consumidor não define prestação de serviços. (14) A expressão de qualquer natureza abre margem para incidência mais ampla. (15) Por fim, apresenta o seu conceito econômico de prestação de serviços:

[...] mostra-se indispensável a presença do esforço humano, da realização de uma obrigação de fazer, ainda que envolva, para execução, certas obrigações de dar. Não havendo essa nota característica, ou sendo o fazer mero acessório do negócio jurídico entabulado, surge impróprio enquadrar a atividade como serviço, descabendo a tributação em virtude da incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional.³³⁵

O Ministro Edson Fachin seguiu a conclusão do Relator, no entanto, apresentou fundamentos diversos. Se valendo das lições da Professora Misabel Derzi, o Ministro assinalou que para fins de incidência do ISSQN seria necessário: (1) configurar uma utilidade com obrigação de fazer; (2) ser prestada para terceiros; (3) execução sem qualquer vínculo jurídico, ou seja, com independência; (4) ser objeto de circulação econômica.³³⁶

Os recentes precedentes citados trazem preocupações, em razão da ruptura com precedentes históricos e reafirmados há décadas. Não se pede engessamento. Contudo, a superação de precedentes dessa natureza, especialmente em momento de tanta insegurança, se for necessário, deve ser feita com parcimônia, reflexão e, principalmente, com forte ônus argumentativo.

Aliás, outro importante elemento deve ser preservado: em termos de competência tributária, em específico, o Constituinte deve ser respeitado. Não cabe interpretação extensiva, sob pena de violação à separação dos poderes e da legalidade, ou melhor, segurança jurídica.

3.4 Imunidades tributárias

Dando sequência na exposição das limitações constitucionais ao poder de tributar, o momento impõe o dever de reestudar as imunidades que, na realidade e como se verá, acabam delimitando as competências tributárias, dando-lhe maior concretude e densidade.

³³⁴ Merece destaque que, contrariamente ao que foi exposto no voto pelo Relator, a menor parte da doutrina de direito tributário do Brasil defende que competência tributária é vista como tipo.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Luiz Fux. Brasília, 29 de setembro de 2016h.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Luiz Fux. Brasília, 29 de setembro de 2016h.

3.4.1 A construção ou a ideia de imunidades tributárias

As limitações constitucionais ao poder de tributar compreendem, como já exposto, os denominados princípios, as competências e as imunidades tributárias.

Os princípios, expressamente positivados ou não, servem de norte para o agir do Estado e da sociedade. Eles assegurarão direitos e imporão obrigações. E mais, servem de sustentação para interpretação e aplicação do direito, notadamente quando se depara com os rotulados casos difíceis.

Portanto, a tributação deve observar, por comando constitucional, a segurança jurídica, a justiça fiscal etc.

A competência tributária, constitucionalmente prevista que, de certa forma, faz contraponto à propriedade privada, que tem *status* de cláusula pétrea, deve ser interpretada restritivamente. A tentativa de ampliar o campo de incidência tributária pelo Poder Judiciário, ou melhor, aumentar ou atribuir competências tributárias não vislumbradas no texto constitucional positivo, decorrentes de manifestação expressa de intenção pelo Constituinte Originário, dependem necessariamente de ação do Constituinte Derivado.

Não cabe ao legislador infraconstitucional, ainda que amparado em discurso de adequar a tributação aos avanços de toda ordem e em princípios, ampliar o campo de competência tributária constitucional.

É bom lembrar, como já exposto, que foi uma opção do Constituinte, ao elaborar o atual texto constitucional, fazer com que ele fosse analítico. Em vez de texto direto e enxuto – constituição sintética, o Constituinte preferiu pormenorizar, no texto constitucional, direitos e obrigações.

A presença da constituição analítica, tal como a Constituição de 1988, é resultado de opção política que passou a ser jurídica.

Isso se deve, em regra, por três razões: (1) tentativa de implementar ou maximizar a segurança jurídica; (2) evitar mudanças abruptas e repentinas do legislador infraconstitucional por meio de processo legislativo menos solene; (3) insegurança na interpretação e aplicação de direitos pelos tribunais.

Destaca-se, mais uma vez em tom de crítica, que, embora sendo a Constituição de 1988 analítica, a insegurança está cada vez mais presente. É necessário refletir, ou melhor, agir.

Por exemplo, conforme já citado ao longo desta tese, apontam-se as mudanças de entendimento do STF em relação à (não) prisão após condenação em segunda instância e ao

afastar a imunidade tributária e permitir a cobrança de IPTU do cessionário de bem/imóvel pertencente a ente federado.

No Poder Legislativo, pode-se relembrar a decisão tomada pelo Senado Federal, de forma privativa, após o julgamento da ex-Presidente Dilma Rousseff.

Sem polemizar quanto ao desacerto da conclusão tomada pelo *impeachment*, que não é foco desta pesquisa, cumpre registrar, nesta passagem, a decisão tomada pelos senadores. A regra contida no **art. 52, § único da Constituição** prevê, como consequência negativa aos condenados, “à perda do cargo, com inabilitação, por oito anos, para o exercício da função pública, sem prejuízo das demais sanções cabíveis.”³³⁷

Como a conclusão política tomada pelo Senado Federal era de julgar procedente o pedido de *impeachment* em face da ex-Presidente, caso a Constituição fosse levada a sério, a consequência necessária seria perda do cargo e a inabilitação, tal como se denota da regra.

Ao “fracionar” o dispositivo, por decisão política, o Senado Federal atestou, ao menos, duas situações: (1) não estava seguro, confortado ou se sentindo justo ao julgar procedente o pedido de *impeachment* e (2) o texto constitucional expresso pode ser inobservado ou interpretado forçadamente, bastando, para tanto, verificar a conveniência política do momento.

No âmbito do Poder Executivo, como exemplo, pode-se citar as inconstitucionalidades dos **Decretos nº 9.785/19 e 9.787/19**, que trataram da aquisição, do cadastro, do registro, da posse, do porte e da comercialização de armas de fogo e de munição, sob o fundamento de regulamentar o estatuto do desarmamento.

O Presidente, Jair Bolsonaro, como se legislador fosse, resolveu tratar da matéria por meio de Decreto, violando o comando legal inserido no Estatuto do Desarmamento, **Lei 10.826/03**, e a vontade popular manifestada no plebiscito de 2005.

Não obstante, cumpre registrar, dentro da proposta desta pesquisa, a segurança jurídica, em matéria tributária, pode ser algo mais palpável.

Até por isso, entende-se que a teoria dworkiana vem a calhar: uma necessidade de o direito ser visto como integridade; é necessário revisitar o passado e observar os princípios estruturantes que servem para a construção do presente e projetar o futuro. Os três poderes ou funções precisam agir de forma mais previsível ou linear, evitando reviravoltas e surpresas, que não fazem bem a nenhum setor – econômico, social, jurídico etc.

³³⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

A título de mera reflexão e provação, pergunta-se: imagine se a Constituição não fosse analítica, e, em especial, se o Sistema Tributário Nacional não tivesse sido elevado ao texto constitucional?

Repisa-se que, com a Constituição analítica, é possível extrair série de comandos jurídicos, princípios e/ou regras, que dão todo o contorno para o exercício da tributação.

Caso o texto constitucional seja respeitado, otimizado e compativelmente pormenorizado infraconstitucionalmente, seria possível atestar a presença da segurança jurídica e, assim se espera, justiça tributária.

Pois bem.

Sem exaurir, os princípios norteiam todo o agir do poder tributante, impondo dever de observância para: (1) justiça fiscal – igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e uniformidade; (2) segurança jurídica – legalidade, irretroatividade, especificidade e anterioridades; (3) vedação à sanção política e transparência.

Levando em conta esses princípios norteadores, a Constituição, “com uma mão”, fixa as competências tributárias, e “com a outra”, delimita-as por meio das imunidades. Ou melhor, as competências tributárias são delineadas pelas regras de imunidades. Por isso, trata-se de regras que se entrecruzam e que conjuntamente formam o seu conteúdo.

Nesse sentido, as imunidades tributárias proporcionam maior densidade aos princípios e valores constitucionais.

Assim, como muito bem trazido por Regina Helena Costa:

[...] os princípios federativos e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos princípios políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos – e assim por diante.³³⁸

As imunidades podem, ainda, ser vistas como instrumentos ou meios para garantir outros valores e princípios constitucionais. Em outras palavras, a tributação, nesses casos, deve ser afastada e, assim, não pode ser vista como entrave para o exercício de direitos.

Nesse sentido, a Constituição prevê o afastamento da tributação por meio das imunidades para que sejam otimizadas, por exemplo, as liberdades de pensamento, religiosas e expressão.

³³⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 79 e 80.

Na mesma linha, para que as entidades sem fins lucrativos proporcionem serviços ligados à educação e à assistência social, que seriam obrigações *a priori* do Estado, sem maiores entraves, a tributação é afastada.

Para que o conhecimento, a cultura, a educação, a informação etc. possam ser difundidos e alcançar o maior número de cidadãos, a imunidade tributária há que ser garantida.

No mesmo sentido, a imunidade tributária incentiva a liberdade política e o exercício de liberdade sindical.

As imunidades tributárias, quando ligadas aos direitos e garantias fundamentais e ao pacto federativo, alçam o *status* de cláusulas pétreas, sendo intocáveis, até mesmo por emenda constitucional, nos termos do **art. 60, § 4º, I e IV da CRFB**.³³⁹

Embora tenha conteúdo próprio, a capacidade contributiva deve ser relembrada, mais uma vez, quando imunidades tributárias são objeto de estudo.

Assim, a ausência de capacidade contributiva “[...] em algumas situações, contribui na justificação da imunidade. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, a sua falta implica impossibilidade de imposição.”³⁴⁰

Entretanto, como lembra Luciano Amaro³⁴¹, algumas imunidades previstas no texto constitucional não remontam à ideia de ausência de capacidade contributiva, tratando-se, na realidade, de opção do Constituinte. Como exemplo, citam-se as imunidades nas exportações.

Em outras situações, a opção do Constituinte pode ser resultado de pressão, ou melhor, resultado de negociação entre constituintes. Nesse ponto, o surgimento da imunidade pode não ter nenhum caráter sistemático, conforme ensina Schoueri.³⁴²

Em resumo, as imunidades tributárias decorrerão, nem sempre, de lógica sistemática da Constituição, podendo ser resultado de anterior negociação política, que, observadas as formalidades do processo legislativo, passam a ser direito positivo.

Contudo, no espírito democrático, como regra, as imunidades tributárias devem ser vistas como normas que acabam por densificar e/ou instrumentalizar direitos, valores e princípios de ordem constitucional.

³³⁹ “§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.” (destaca-se)

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

³⁴⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 427.

³⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 176.

³⁴² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 429.

O afastamento da tributação, por meio das imunidades, tem como nítido objetivo de evitar o surgimento de entraves ou custos, em sentido amplo, para implementação máxima de direitos e valores constitucionais.

3.4.2 Experiências de outros Estados Nacionais em termos de imunidades (constitucionais) tributárias

A título de comparação com outros países, não se pode olvidar que a Constituição do Brasil é garantidora quando se trata de Sistema Tributário Nacional e, em específico, limitações ao poder de tributar. Ainda mais especificamente quando se dedica às imunidades tributárias.

Na Alemanha, o texto constitucional vigente não prevê nenhuma imunidade tributária. Fica no âmbito infraconstitucional a previsão de desonerações tributárias, as isenções. No que toca à liberdade religiosa ou templos de qualquer culto, a Constituição Alemã prevê espécie de impostos para Igrejas, conforme será visto mais adiante, na seção 3.4.8.2.2.³⁴³

A Argentina não contempla, em seu texto constitucional, o Sistema Tributário, ficando a cargo do legislador infraconstitucional tal atribuição. Logo, inexistente qualquer tipo de previsão de imunidade tributária. Fica a cargo da legislação ordinária tratar de desonerações tributárias, como isenções.³⁴⁴ O exemplo claro se refere à isenção religiosa, nos templos de qualquer culto, nos termos da **Lei 20.628, art. 20, “e”**, a denominada *Ley de Impuestos a Las Ganancias*.³⁴⁵

A Áustria possui constituição bastante objetiva no que se refere à tributação, em específico, em relação às imunidades tributárias. O **art. 13 da Constituição Austríaca** prevê a regulamentação das competências no âmbito infraconstitucional: “*The competencies of the Federation and the States in the field of taxation will be prescribed in a special federal constitutional law.*”³⁴⁶ As isenções são tratadas no âmbito infraconstitucional. Semelhante ao que ocorre na Alemanha, a Áustria possui imposto religioso ou eclesiástico.³⁴⁷

A Bolívia, por sua vez, trata, em termos de imunidades tributárias, em duas passagens ao longo do texto constitucional. A primeira, no **art. 323, IV, 3 da Constituição**, regulamentando a livre circulação e a vedação de se utilizar o tributo como qualquer obstáculo:

³⁴³ DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. **Taxation and investment in Germany 2017**. UK: Deloitte, 2017.

³⁴⁴ ARGENTINA. **Constitucion Nacional Argentina**. Ley nº 24430. Poder Legislativo Nacional. (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994). fecha de sanción 14-12-1994. Publicada en el Boletín Nacional del 10-Ene-1995.

³⁴⁵ ARGENTINA. **Lei 20.628, de 11 de julio de 1997**. Ley de Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 11 jul. 1997.

³⁴⁶ ÁUSTRIA. [Constituição (1929)]. **Austria Constitution**. Adopted in 1929. Document Status: 1 July 1983.

³⁴⁷ ÁUSTRIA. [Constituição (1929)]. **Austria Constitution**. Adopted in 1929. Document Status: 1 July 1983.

“No podrán crear impuestos que obstaculicen la libre circulación y el establecimiento de personas, bienes, actividades o servicios dentro de su jurisdicción territorial. Esta prohibición se hace extensiva a las tasas, patentes y contribuciones especiales.”³⁴⁸

A segunda, nos **arts. 394, I e II**, a imunidade de pequena propriedade agrária, semelhantemente com a imunidade de ITR na Constituição do Brasil, e imunidade de território indígena:

Artículo 394.

I. La propiedad agraria individual se clasifica en pequeña, mediana y empresarial, en función a la superficie, a la producción y a los criterios de desarrollo. Sus extensiones máximas y mínimas, características y formas de conversión serán reguladas por la ley. Se garantizan los derechos legalmente adquiridos por propietarios particulares cuyos predios se encuentren ubicados al interior de territorios indígena originario campesinos.

*II. La pequeña propiedad es indivisible, constituye patrimonio familiar inembargable, y no está sujeta al pago de impuestos a la propiedad agraria. La indivisibilidad no afecta el derecho a la sucesión hereditaria en las condiciones establecidas por ley.*³⁴⁹

O Chile traz imunidade tributária para liberdade de crença no seu texto constitucional.³⁵⁰

No Equador, semelhantemente ao que ocorre na Bolívia, há imunidade tributária destinada às terras indígenas, conforme disposto no **art. 57, n. 04 da Constituição**: “*Conservar la propiedad imprescriptible de sus tierras comunitarias, que serán inalienables, inembargables e indivisibles. Estas tierras estarán exentas del pago de tasas e impuestos.*”³⁵¹

Interessante que o Equador tem atenção especial aos idosos e, por isso, concede imunidades tributárias em algumas passagens ao longo do texto constitucional. Assim, o **art. 371** da Constituição prevê que o seguro social, exceto no caso de pensão alimentícia, não sofrerá qualquer tipo de retenção, inclusive de ordem tributária.³⁵² Os idosos estão imunes ao pagamento de custas cartorárias, de acordo com **art. 37, n. 6.**³⁵³

³⁴⁸ BOLÍVIA. [Constituição (2009)]. **Constitución Política del Estado (CPE)**. 7 Febrero 2009.

³⁴⁹ BOLÍVIA. [Constituição (2009)]. **Constitución Política del Estado (CPE)**. 7 Febrero 2009.

³⁵⁰ CHILE. [Constituição (1980)]. **Constitución Política de la República de Chile**. Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

³⁵¹ EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

³⁵² EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

³⁵³ EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

Ainda, a Constituição do Equador remete ao campo infraconstitucional a normatização de outras desonerações tributárias, como, por exemplo, as isenções de deficientes, tendo em vista o disposto no art. 47, nº 4.³⁵⁴

Na Espanha³⁵⁵, na França³⁵⁶, na Itália³⁵⁷ e em Portugal³⁵⁸, inexistem imunidades tributárias previstas em suas constituições. Há isenções regulamentadas no âmbito infraconstitucional.

Nos Estados Unidos da América, a Constituição não trata de imunidade tributária. Pelo sistema jurídico, *common law*, cabe à Corte interpretar e aplicar o direito, fazendo com que as suas decisões passem a integrar o sistema jurídico. Com isso, foi nos Estados Unidos que exsurgiu a ideia de imunidade tributária recíproca decorrente do princípio federativo, conforme será tratado na seção 3.4.8.2.1. Demais exonerações, notadamente isenções, são regulamentadas no âmbito infraconstitucional.³⁵⁹

Na Constituição Mexicana é possível identificar a imunidade recíproca no **art. 115, IV, “c”**.³⁶⁰

Por sua vez, o Paraguai prevê, em sua Constituição, a imunidade para terras indígenas, nos termos do **art. 64**.³⁶¹ O **art. 83** regulamenta a imunidade da difusão cultural:

*Artículo 83. De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero.*³⁶²

³⁵⁴ EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

³⁵⁵ ESPANHA. [Constituição (1978)]. *Constitucion española*. **Boletín Oficial del Estado**, Madrid, 29 diciembre de 1978.

³⁵⁶ FRANÇA. [Constituição (1958)]. *Constituição da República Francesa*.

³⁵⁷ ITÁLIA. [Constituição (1947)]. **Constituição da República Italiana**

³⁵⁸ PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. VII Revisão Constitucional 2005.

³⁵⁹ UNITED STATES. [Constitution (1787)]. **The United States Constitution**. Filadélfia, 17 Sept. 1978.

³⁶⁰ MÉXICO. [Constituição (1917)]. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada DOF 08-05-2020.

³⁶¹ PARAGUAI. [Constituição (1992)]. **Constitución de la República del Paraguay**. Assunción, 20 de junio de 1992.

³⁶² PARAGUAI. [Constituição (1992)]. **Constitución de la República del Paraguay**. Assunción, 20 de junio de 1992.

O Peru, no **art. 19 da sua Constituição**, garante imunidade tributária para as instituições de ensino. Destaque-se que a desoneração tributária por meio da imunidade abarca impostos diretos e indiretos:

*Artículo 19º.- Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo **impuesto directo e indirecto** que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.*

Las donaciones y becas con fines educativos gozarán de exoneración y beneficios tributarios en la forma y dentro de los límites que fije la ley.

La ley establece los mecanismos de fiscalización a que se sujetan las mencionadas instituciones, así como los requisitos y condiciones que deben cumplir los centros culturales que por excepción puedan gozar de los mismos beneficios.

Para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del impuesto a la renta.³⁶³(destaque-se)

O Uruguai positiva a imunidade dos templos de qualquer culto, no **art. 5º**.³⁶⁴ Há, ainda, a imunidade de propaganda e de avisos de classes, nos termos do **art. 297, 7**:

Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.³⁶⁵

Ainda, registra-se a imunidade das instituições de ensino e culturais, conforme **art. 69**: “Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios.”³⁶⁶

A Venezuela garante a imunidade tributária recíproca no **art. 180**.³⁶⁷

A revisitação de outros sistemas jurídicos é interessante até mesmo para que se tenha elementos fortes a serem utilizados para fins comparativos com a Constituição de 1988.

³⁶³ PERU. [Constituição (1993)]. **Constitución Política del Perú**. Oficialía Mayor del Congreso.

³⁶⁴ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

³⁶⁵ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

³⁶⁶ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

³⁶⁷ VENEZUELA. [Constituição (1999)]. Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial Extraordinaria**, nº 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.

Antecipa-se, desde já, que, em termos de imunidades tributárias, o Brasil está muito à frente de outros países, trazendo rol de garantias elevadas ao texto constitucional e, assim, evitando que esse tema fique a cargo das incertezas ou mudanças com o “interesse do dia” do legislador infraconstitucional.

Trata-se, sim, de limitação ao exercício do poder tributante do Estado e direito do cidadão-contribuinte. Democráticamente elevada ao texto constitucional, as imunidades devem ser maximizadas e otimizadas, pois essa foi a escolha do Constituinte.

3.4.3 Instituto da imunidade explícita ou implicitamente identificado no texto constitucional

Há divergência de entendimento quando se debate a (não) exaustão da imunidade no texto constitucional positivo.

Na verdade, quando o tema em questão vem à análise, pode-se notar a existência de três correntes de pensamento distintas: (1) a imunidade tributária é preexistente ao Estado e, por conseguinte, à Constituição; (2) a imunidade tributária estaria prevista de forma taxativa e expressa no texto constitucional, sendo uma classe finita; e (3) a partir do texto constitucional é possível sustentar a presença da imunidade tributária no texto constitucional nas formas explícita e implícita.

Ricardo Lobo Torres desenvolveu o raciocínio voltado a defender que a (1) imunidade tributária é preexistente ao Estado e, conseqüentemente, à Constituição. Isso porque o instituto seria ligado aos direitos humanos, notadamente igualdade e liberdade.³⁶⁸

De natureza principiológica e por independer de qualquer positivação escrita, a imunidade tributária seria visualizada como instrumento para implementação de direitos e garantias fundamentais.

A imunidade seria ligada à moral, ou melhor, direitos morais, e não aos direitos jurídicos.

Nessa linha de raciocínio, o texto constitucional pode até, ou melhor, se limitar a declarar a imunidade tributária.

O autor assinalava que a Constituição declarava a presença de imunidades – ainda que desnecessário por ser algo anterior à existência do Estado e ligado aos direitos morais – e positiva regras de não-incidência tributária.

³⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** In: TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

Essas regras seriam opções do Constituinte, originário ou derivado, afastando a tributação, a partir de escolhas políticas e que passaram a ser positivadas no ordenamento jurídico.

Por não estarem ligadas ao catálogo de direitos fundamentais, especialmente quando se tem em vista a igualdade e as liberdades, as regras não podem ser classificadas como imunidades. Por isso, o autor rotula como não-incidência constitucional, e não como imunidade, as exonerações, por exemplo, dos sindicatos, livros, energia elétrica, combustíveis, operações societárias de empresas etc.

Enfim, para Ricardo Lobo Torres, a imunidade tributária não se confunde com outras exonerações tributárias, ainda que elevadas ao texto constitucional positivo. Com estreito elo com direitos humanos, notadamente quando se tem em vista a igualdade e liberdades, a imunidade é preexistente ao Estado e à Constituição, ligado a direitos morais e, assim, independe de qualquer tipo de ação específica para ser assegurada em máxima medida.

Portanto, a Constituição pode até declarar e evidenciar, entretanto, a existência da imunidade independe desse ato.

Uma segunda linha de raciocínio defende que a (2) imunidade tributária precisaria estar positivada expressamente no texto constitucional, tratando-se, assim, de classe finita. Esse seria o entendimento de Paulo de Barros Carvalho.³⁶⁹

O autor desenvolve raciocínio de que a imunidade precisa estar redigida no texto constitucional. Com isso, pode-se visualizar a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Paulo de Barros Carvalho defende essa linha, diga-se, rígida, para sustentar a presença da imunidade tributária. Assim, a regra de imunidade deve ser expressa no texto constitucional, não comportando entendimento implícito.

Entretanto, a atribuição dessa linha rígida a Paulo de Barros de Carvalho deve ser vista com pequena ressalva, tendo em vista que, mais adiante em sua obra, há opinião jurídica expressa de que, caso não tivesse sido positivada expressamente a imunidade tributária recíproca, tal como está no texto constitucional vigente, seria necessário reconhecê-la implicitamente, como decorrente do princípio federativo e da autonomia municipal.³⁷⁰

Numa terceira corrente de entendimento, a qual se filia, a (3) imunidade tributária pode ser aferida do texto constitucional nas formas explícita e implícita.

³⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 194.

³⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 198.

Aqui, a imunidade tributária não se limita à visualização expressa ou explícita literalmente presente no texto constitucional. Portanto, independentemente de previsão de regra expressa no texto normativo, a imunidade pode ser identificada levando em conta os princípios e objetivos de ordem constitucional.

Como exemplo, pode-se citar a intitulada imunidade tributária recíproca. Independentemente de regra expressa constitucional, não se admite a tributação exercida por um ente em face do outro, sob pena de ofensa ao princípio federativo. Em outras palavras, ainda que inexistisse a regra constitucional da imunidade recíproca, o instituto deve ser observado, em respeito aos princípios constitucionais, em específico, do pacto federativo.

A propósito, Luis Eduardo Schoueri, ao aduzir que o rol de imunidades não é exaustivo, lembra

o caso das repartições consulares estrangeiras, que estão afastadas da pretensão tributária brasileira por causa de um costume internacional: embora a Constituição seja silente a tal respeito, a tributação da propriedade detida por uma embaixada, por exemplo, seria inadmissível.³⁷¹

Misabel Derzi, igualmente, defende a presença da imunidade implícita.³⁷²

Nota-se, assim, que a terceira corrente, à qual, como dito, se filia, corresponde a equilíbrio entre as outras duas.

Enquanto a primeira linha trata a imunidade ligada à moral e aos direitos humanos, não exigindo positividade expressa, a segunda exige normatização rígida e finita no texto constitucional.

Como exposto anteriormente, o instituto da competência tributária deve ser interpretado de forma mais rígida e inflexível, não comportando ampliações ou extensões. É dizer que a tributação, no Estado Fiscal, é vista como forma – em alguma medida – de ingresso pelo Estado na propriedade privada. Logo, a interpretação, nesse tipo de situação, deve ser conservadora e restritiva. Assim, qualquer ampliação depende de agir específico do Constituinte Derivado e, após, do legislador infraconstitucional, responsável por instituir tributos.

Vale sempre lembrar que foi opção do Constituinte de elevar o Sistema Tributário Nacional a nível constitucional. Portanto, estando a competência tributária ativa no texto constitucional, o espaço para o agir do legislador infraconstitucional e para interpretação judicial, ainda que do Supremo Tribunal, ficam reduzidos e limitados.

³⁷¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 430.

³⁷² DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **RD Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1998a.

Não é o que ocorre com a imunidade. No caso de ampliação de interpretação, a propriedade privada, cláusula pétrea, não será violada. É possível levar a sério os demais princípios constitucionais para otimizar o instituto da imunidade.

Claro, não se pode ter ações desmedidas e inconsequentes, sob pena de direitos serem desproporcionalmente violados, notadamente, a igualdade. Assim, a extensão ou a concessão da imunidade de forma forçada ou a partir de interpretação irresponsável pode conduzir no severo problema do tratamento desigual ou odioso, que não merece guarida no direito positivo.

Nesse espeque, a terceira linha de pensamento, acima tratada, parece ser a mais adequada com tudo aquilo que vem sendo exposto ao longo deste texto: a imunidade tributária será retirada do texto constitucional positivo, isto é, inicialmente a partir da visualização expressa ou explícita, mas não refuta a aferição a partir de interpretação extensiva, ampliativa e, até mesmo, implícita.

3.4.4 Natureza jurídica da imunidade tributária: regra de delimitação da competência tributária

Na seção anterior, 3.4.3, apontou-se a necessidade de a imunidade tributária estar prevista no texto no constitucional, ainda que venha a ser implicitamente identificada. Não se defende a presença da imunidade apenas quando estiver expressamente escancarada no texto normativo.

Ainda que decorrente, explícita ou implicitamente, do texto constitucional, a doutrina nacional diverge quanto à natureza jurídica da imunidade tributária.

Didaticamente é possível identificar, pelo menos, cinco linhas de entendimento.

Com Amílcar Falcão³⁷³ surgiu a concepção de que a (1) imunidade seria norma constitucional especial ou qualificada de não-incidência tributária. E mais, essa norma especial suprimiria a competência tributária.

Talvez com inspiração na teoria de Amílcar Falcão, José Souto Maior Borges defende a ideia de que a imunidade tributária seria espécie de não incidência tributária qualificada.³⁷⁴

Para o autor, a não incidência pode ser (a) pura ou genérica e (b) qualificada.

Na não incidência pura ou genérica, os pressupostos fáticos e jurídicos inexistem e, por isso, não atraem as hipóteses de incidências tributárias.

³⁷³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social. **RDA**, Rio de Janeiro, n. 66, p. 367-375, 1961.

³⁷⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

A não incidência qualificada, aquela decorrente do texto constitucional ou legislação infraconstitucional, suprime a competência tributária.

Regina Helena Costa critica este raciocínio.³⁷⁵ Para a Ministra, a não incidência seria irrelevante para o Direito, por não se tratar de fato jurídico, mas extrajurídico.

As normas que tratam de imunidade são tidas como estruturantes, ou seja, dispõem acerca da metodologia de se criar outras normas.

As normas estruturantes não incidem sobre fatos.

E mais, a (não) incidência ficaria no patamar infraconstitucional. A competência tributária não cria tributos, apenas abre espaço ou concede aptidão para que os entes federados a exerçam. A instituição dos tributos depende de ação específica no âmbito infraconstitucional.

A imunidade tributária não pode ser vista como (2) exclusão de competência tributária. Paulo de Barros Carvalho é muito claro ao refutar essa argumentação sob o fundamento de que não se pode admitir sucessão cronológica dos fenômenos competência tributária e imunidade. Em outras palavras, apenas se exclui ou suprime algo que já existe.³⁷⁶

A competência e a imunidade trazem normas estruturantes previstas no âmbito constitucional e, por isso, ainda que se esforce, é impossível visualizar sucessão de atos ou cronologia de um suposto exercício da competência tributária com o surgimento da obrigação tributária e a posterior exclusão com a presença da imunidade.

Portanto, a competência e a imunidade são cronologicamente simultâneas.

Luciano Amaro objetivamente defende que a imunidade tributária seria (3) apenas técnica legislativa que visa excluir do campo tributável determinadas situações que, por opção, não devem ser gravadas.³⁷⁷

Isso porque, para o autor, a não-incidência, que seria ampla, abarcando, dessa feita, a imunidade, isenção, alíquota zero e redução da base de cálculo. Assim, a determinação da presença de um instituto jurídico ou outro dependeria da técnica legislativa adotada.

Baleeiro sustentava que a imunidade seria (4) limitação constitucional ao poder de tributar. Essa expressão imortalizou-se no cenário jurídico.³⁷⁸

No entanto, com o cuidado necessário, visualiza-se a imunidade como uma faceta das limitações ao poder de tributar. Essas, as limitações constitucionais ao poder de tributar, que são mais amplas, abarcam a imunidade, bem como a competência e os princípios.

³⁷⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 46.

³⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Regina Helena Costa assinala que “a repartição de competências tributárias, os princípios e as imunidades configuram limitações ao poder de tributar. Os dois últimos são a face mais visível de tais limitações, como assevera Luciano Amaro.”³⁷⁹

A rigor, a competência tributária é uma limitação ao poder de tributar: o Estado só pode exercê-la observando as hipóteses constitucionalmente previstas, isto é, levando em conta a aptidão constitucionalmente outorgada. Mesmo assim, o exercício da competência pelo ente federado será limitado, tendo em vista que os princípios e as imunidades ainda demarcam o campo de atuação.

O exercício da tributação deve observar a competência tributária ativa, constitucionalmente atribuída pelo texto constitucional para os entes federados. O seu efetivo exercício depende necessariamente de agir específico do legislador infraconstitucional, uma vez que a Constituição apenas atribui a aptidão. O exercício da tributação deve observar, ademais, os contornos impostos à competência tributária advindos dos princípios e das imunidades.

Hugo de Brito Machado defende a imunidade tributária como (5) limitação constitucional às competências tributárias.³⁸⁰ Nessa hipótese, a competência tributária sofreria limitações ou reduções, verdadeiros obstáculos trazidos pelas regras de imunidade.

Nessa perspectiva, o que se teria é a negativa da competência tributária ativa ou a criação de barreira para o exercício da tributação.

Entende-se que a imunidade seria regra que delimita a competência tributária.

O raciocínio é compartilhado por Paulo de Barros Carvalho³⁸¹ e Misabel Derzi.³⁸²

Diferentemente da última corrente exposta, a imunidade não limitaria a competência. Na realidade, as regras constitucionais se ligam e formam o conteúdo da competência tributária.

Nessa linha de raciocínio, as regras de competência decorrem do texto constitucional, a partir de entrecruzamento de diversos dispositivos. Assim, as denominadas regras de imunidade delimitam ou dão contorno às regras de competência.

De igual patamar e nível, as regras de competência e imunidade interagem, ou melhor, sofrem entrecruzamento sempre compatível que resulta na fixação objetiva e clara da competência tributária.

Pode-se trazer um exemplo.

³⁷⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 41

³⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

³⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de competência privativa da União, nos termos do **art. 153, III da CRFB**. Entretanto, com esse dispositivo que trata da atribuição da competência, concorrem ou entrecruzam outros dispositivos igualmente de *status* constitucional, como o disposto no **art. 150, VI, “c”**, que veda a instituição do imposto sobre partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social.

Logo, uma – não se fala aqui de única – regra constitucional de competência tributária poderia ser formulada: a União pode instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, exceto sobre templos de qualquer culto.

Assim, a imunidade tributária não pode ser vista como não incidência, ainda que qualificada, supressão de competência, simples técnica legislativa ou ser confundida, igualada ou tratada como sinônimo de as limitações constitucionais ao poder de tributar. Essas – as limitações constitucionais ao poder de tributar –, como já exposto, compreendem a competência, imunidade e princípios.

A imunidade tributária deve ser vista como regra que delimita ou dá contorno à competência tributária, numa perspectiva cronologicamente concomitante e normativamente com o mesmo *status* constitucional.

3.4.5 Imunidades tributárias e a diferenciação para não competência, não-incidência, isenção, alíquota zero e redução da base de cálculo

As imunidades tributárias devem ser visualizadas concomitantemente com as competências tributárias. Afinal, o contorno ou a delimitação dessas se darão com o entrecruzamento de dispositivos constitucionais. Em regra, um dispositivo outorgando para determinado(s) ente(s) e outro delimitando ou dando densidade e concretude para o exercício da competência e, por conseguinte, ao exercício da tributação.

Nessa dissociação de diversos institutos jurídicos, vale esclarecer sobre a não competência.

A não competência é tratada, por parte da doutrina, como não incidência, ao menos, uma de suas diferentes espécies.

Luciano Amaro aponta a existência do instituto da não incidência que compreende imunidade, isenção, não incidência pura e alíquota zero.³⁸³

Entende-se que a não competência seria fenômeno extrajurídico.

³⁸³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

Trata-se de situações existentes no mundo dos fatos ou mundo real, podendo ou não ter relevância econômica, exteriorizando ou não capacidade contributiva, mas que está fora do rol de competências tributárias previsto na Constituição.

A título de ilustração simples, citem-se alguns fenômenos naturais, como respirar, dormir, sonhar, locomover etc. Estes fenômenos estão fora do campo de competência, ou melhor, pode-se dizer que são não competências tributárias.

Ainda a título de exemplificação, agora com repercussão jurídica e econômica, propõe-se outro modelo. A compra e venda de carro – negócio jurídico regulado pelo Código Civil – realizada por pessoas físicas. A operação, embora com relevância jurídica, exteriorize circulação de riqueza e demonstre a existência de capacidade contributiva, seria um exemplo de não competência tributária. Isso porque, igualmente, esse negócio jurídico está fora do rol de competências tributárias estipuladas pela Lei Maior.

A não incidência seriam as situações que, inicialmente, estão dentro do campo de competência, mas que não foram contempladas para efetiva tributação pelo ente federado competente.

Embora a Constituição tenha outorgado a competência tributária, o legislador infraconstitucional deixou de contemplar determinadas situações na seara do exercício do poder tributante.

O IPVA é imposto de competência tributária ativa do Distrito Federal e dos estados. Assim, a cada 1º de janeiro de cada ano, os estados cobram, por meio de lei prévia, o imposto incidente sobre carros de passeio, motocicletas etc. Agora, como exemplifica Schoueri, imagine que alguém possua uma patinete motorizada. Por ser veículo automotor, compreendido, em princípio, na competência do estado e Distrito Federal. Será caso de não incidência, já que não estará compreendido dentro do campo de incidência da norma, isto é, da lei estadual.³⁸⁴

A isenção, por sua vez, tem o seu tratamento legal no **CTN, art. 175 e seguintes**.³⁸⁵ O tratamento legal atribuído à isenção seria de exclusão do crédito tributário.

Enquanto as imunidades são tratadas pela Constituição, as isenções são reservadas formal e materialmente às leis ordinárias.

³⁸⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 246.

³⁸⁵ “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.”

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c

Em síntese, Luciano Amaro assinala que “basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição de competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência.”³⁸⁶

De acordo com o tratamento legal atribuído à isenção, classicamente autores defendiam a incidência de duas normas em momentos diferentes.³⁸⁷

No primeiro momento haveria a incidência da norma tributária dando ensejo ao surgimento da obrigação tributária principal. Em seguida, num segundo momento, incidiria a norma de isenção, excluindo, portanto, o crédito tributário.

O entendimento clássico, amparado na literalidade do **art. 175 do CTN**, não tem acolhida na doutrina brasileira.

Alfredo Augusto Becker ensinava que a regra de isenção consistiria na regra negativa que estabelece o exercício do poder tributante.³⁸⁸

Paulo de Barros Carvalho assinala que “não há cronologia na autuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social.”³⁸⁹

Regina Helena Costa aduz que as isenções são normas de estrutura, isto é, estabelecem a incompetência para tributar. E mais, as isenções são regras parciais de exceção, que fazem frente à regra geral decorrente daquela que atribui competência tributária.³⁹⁰

A isenção tributária, decorrente de disposição legal expressa, atua na regra matriz de incidência tributária. Em outras palavras, ao se vislumbrar o campo de incidência tributária, torna-se necessário observar todas as disposições legais atinentes à hipótese, regras e exceções, para que se possa alcançar a formulação jurídica.

Desse modo, a regra excepcional de isenção concorre com a regra geral de incidência. Logo, preponderaria a regra excepcional e, por conseguinte, obstruindo o surgimento da incidência.

Certeiro o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Achamos que a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser não juridicizante. Não sendo também não incide. As normas não derivam de textos legais isoladamente tomados, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é resultante de uma combinação de leis ou de artigo de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras) legais que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isençiais para

³⁸⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 177.

³⁸⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 132.

³⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

³⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 453.

³⁹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 116.

compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurígenos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.³⁹¹

Compreende-se isenção como regra de exceção à regra geral de incidência tributária, prevista em lei ordinária promulgada no âmbito do ente federado constitucionalmente competente. Trata-se de norma de estrutura que concorre ou entrecruza abstratamente no âmbito normativo com a norma de incidência. Por ser excepcional prevalece sobre a norma geral de incidência. Logo, impede o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.

A alíquota zero, diferentemente da isenção, atua no conseqüente normativo da regra matriz de incidência. Nessa vertente, “[...] traduz a redução de uma das grandezas que compõe o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária.”³⁹²

A utilização desse mecanismo jurídico, para fins práticos, é de grande valia para o Poder Executivo, especialmente quando precisa agir no campo extrafiscal.

Como já tratado anteriormente, a Constituição abre espaço para que, em caráter excepcional, as alíquotas possam ser tratadas pelo Executivo.

É dizer que o conteúdo da legalidade tributária constitucional decorre do entrecruzamento de dispositivos constitucionais em que, como regra, impõe o dever de instituir e majorar tributo por meio de leis. Como exceção, prevê as hipóteses em que as alíquotas poderão ser tratadas pelo Executivo, ora com liberdade para reduzir, restabelecer e aumentar, desde que observados os parâmetros legais – II, IPI, IOF e IE –, ora para reduzir e restabelecer – ICMS-combustível e Cide- combustível – porém, sendo vedado majorar.

Não se pode perder de vista que a redução tributária deve ocorrer por intermédio de lei específica, conforme se visualiza no princípio da especificidade.

Nessa linha de raciocínio, as alíquotas zero passam a ser importante mecanismo jurídico à disposição para o agir extrafiscal do Estado por meio do Poder Executivo, desde que observado, por óbvio, os parâmetros constitucionais.

A isenção deve ser prevista em lei.

As alíquotas zero, claro, podem ser previstas em lei, embora não seja muito usual e tampouco racional. As alíquotas zero, nos termos permitidos pela Constituição, são

³⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Normas jurídicas e preposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 173, p. 123, fev. 2010.

³⁹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 116.

instrumentos disponíveis para ação extrafiscal e por independer de processo legislativo solene.³⁹³

Em alguns casos, as modificações de alíquotas, seja para reduzir a zero, seja para aumentar, além de independer de processo legislativo solene, não precisam observar as anterioridades do exercício e nonagesimal.

A redução da base de cálculo é outro mecanismo adotado corriqueiramente no País. Sem previsão constitucional, a medida é adotada como mecanismo de se praticar reduções tributárias e, por conseguinte, empreender a conhecida “guerra fiscal”.

Com destaque para o ICMS, vale lembrar que a Constituição e a **Lei Complementar n. 24/75** preveem que as modificações de alíquotas devem passar pelo crivo do CONFAZ. Como meio de burlar tal expediente, estados não modificam as alíquotas, porém reduzem a base de cálculo, um dos elementos que compõem o aspecto quantitativo.

O discurso de que o impedimento de modificação sem aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) se restringe às alíquotas, e não à base de cálculo, não convence. O expediente é forçado, chega a ser tosco, nas palavras de Schoueri³⁹⁴, com nítido propósito de descumprir o objetivo constitucional, violando, pois, série de princípios, em especial, o pacto federativo.

Antes de finalizar esta seção, em que se expressou, ainda que em síntese, as diferenças existentes entre imunidade, não competência, não incidência, isenção, alíquota zero e redução da base de cálculo, cabe trazer alguns registros, num total de três.

O primeiro é que os institutos jurídicos em destaque, exceto redução da base de cálculo, proporcionam resultado matemático e financeiro igual a zero, afastando dever de pagar tributo. Entretanto, aqui se propôs a trazer, ainda que objetivamente, as distinções, demonstrando que os referidos institutos são ontologicamente distintos na perspectiva jurídica.

O segundo destaque necessário se refere à exposição aqui desenvolvida, que tem como foco de abordagem o aspecto normativo abstrato. É importante trazer esse registro até mesmo para não dar margem de interpretação duvidosa e, por conseguinte, atestar incoerência argumentativa levando em conta outros trabalhos anteriormente desenvolvidos.³⁹⁵

Note-se que os institutos jurídicos nesta seção em estudo foram dissociados, mas, em nenhum momento, se propôs a analisar, até aqui, quando ou os motivos que sustentam a previsão ou concessão de imunidades, isenções etc.

³⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 239.

³⁹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 257.

³⁹⁵ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Até para fins de registro, é de se dizer que a previsão ou concessão desses institutos, no campo abstrato normativo, se fundam em dois pilares: (1º) técnico – quando se demonstra a ausência de capacidade contributiva da pessoa; (2º) político – não leva em conta capacidade contributiva, mas, na verdade, outros objetivos, preferencialmente – assim se espera – constitucionalmente legítimos.

A capacidade contributiva pode nortear as ações do Constituinte e do legislador infraconstitucional, sendo certo que o resultado, conforme o caso, passa a ser direito positivo.

No entanto, a capacidade contributiva não pode ser vista restritivamente. Como direito constitucional autônomo, limitador do Estado Tributário, a capacidade contributiva norteará o Constituinte e o legislador infraconstitucional, responsável pela instituição de tributos, bem como poderá ser visualizada e aplicada em casos concretos, para o afastamento, total ou parcial, do tributo surgido após a incidência da hipótese tributária.

Em resumo, a capacidade contributiva deve ser vislumbrada pelo legislador em sentido amplo, sobretudo ao tratar de imunidades e isenções. Contudo, isso não restringe a capacidade contributiva que pode ser aplicada e observada em casos concretos, não se limitando, pois, nessa linha, ao âmbito legislativo e normativo.³⁹⁶

Por fim, o terceiro ponto que merece registro refere-se a assinalar – embora discorde-se – que, no aspecto jurisprudencial, o STF tem entendido que reduções de alíquotas e, especialmente, de base de cálculo, por alterarem ou reduzirem a carga tributária efetiva, são hipóteses de isenções parciais.

O Tribunal, ao julgar o **Tema 299**, “Aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente.”, concluiu que a redução da base de cálculo configura isenção parcial, motivo pelo qual deve ocorrer a anulação proporcional dos créditos das operações anteriores, salvo determinação em sentido contrário na legislação estadual.³⁹⁷

Esse fundamento tem servido de parâmetro para determinar a anulação ou estorno proporcional de créditos de ICMS de empresas nas situações em que a sua operação de revenda tiver carga tributária efetiva inferior à operação anterior, a de aquisição.

Pelos motivos já expostos, não se pode olvidar que se tem institutos jurídicos ontologicamente distintos. Adicionalmente, cumpre lembrar que a lei, em específico, o CTN, não prevê o instituto criado pela jurisprudência, a tal isenção parcial.

³⁹⁶ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**: a sua aplicação nos casos concretos. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

³⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 635.5688/RS**. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 16 out. 2014i.

Ora, a isenção e decorre de norma excepcional que concorre ou entrecruza com a norma geral da incidência tributária. Por ser excepcional, acaba por preponderar.

As reduções de alíquotas e base de cálculo estão presentes no consequente normativo, modificando, em alguma monta, o aspecto quantitativo.

Não cabe a dissociação de isenção total e parcial. No direito positivo existe a isenção. Essa não se confunde, no aspecto jurídico, com os demais institutos tratados nesta seção.

3.4.6 Imunidade tributária e espécies tributárias: não se limita aos impostos

Inicialmente, as imunidades tributárias são visualizadas, com maior nitidez, nos impostos.

Por serem desvinculados de ação estatal e buscarem exteriorização de capacidade contributiva, os impostos historicamente representam o exercício do poder estatal em decorrência do exercício da soberania.

As imunidades tributárias dos impostos são vistas como contrabalanceamento a esse poder, notadamente quando se pretende prestigiar e otimizar princípios de status constitucional.

Entretanto, embora possam ser evidenciadas com maior intensidade e clareza para os impostos, as imunidades também estão ou poderão estar presentes quando se tem em vista outras espécies tributárias, ainda que vinculadas.

Textualmente, a Constituição trata das imunidades tributárias em 34 (trinta e quatro) dispositivos constitucionais. Neste cenário, são “8 hipóteses de imunidades genéricas (concernentes tão somente a impostos) e 26 imunidades específicas (11 referentes a impostos, 11 relativas a taxas e 4 referentes a contribuições).”³⁹⁸

Não se pode olvidar que, no que se refere às contribuições e taxas, por serem tributos vinculados, a interpretação e aplicação das imunidades são restritas, ou seja, preliminarmente não se vislumbra a possibilidade de extensão para hipóteses além do que se encontra positivado no texto constitucional.

É importante registrar, por outro lado, que o foco da exposição se refere às imunidades tributárias.

Assim, vale apontar e reiterar o que foi defendido em outros trabalhos, isto é, eventuais afastamentos de pagar taxas e contribuições – gerais e de melhoria, total ou parcialmente, poderão ocorrer em respeito ao princípio da capacidade contributiva, que, por óbvio, não se confunde com as imunidades.³⁹⁹

³⁹⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 148.

³⁹⁹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Os custos do Estado com o serviço público prestado ou posto à disposição, com o exercício do poder de polícia e com eventual obra pública, poderão ser limitadores máximo da arrecadação. Assim, como os tributos vinculados servem para remunerar, e não para fazer caixa, o Estado não deve desvirtuar e cobrar valores acima dos custos efetivos.

Por sua vez, a capacidade contributiva poderá nortear a ação do legislador, concedendo, por exemplo, isenções, ou ser utilizada num caso concreto com o fito de afastar insuportável tributação que eventualmente atinja o mínimo existencial ou tenha caráter confiscatório.

Por fim, quanto aos Empréstimos Compulsórios, que muito se assemelha aos impostos, especialmente quanto ao eventual aspecto material, as imunidades tributárias terão vez. Ora, a título de ilustração, admitir que a União institua e cobre Empréstimo Compulsório dos Municípios, levando em conta receita, faturamento, renda, patrimônio etc. dos estados e municípios seria flagrante violação ao pacto federativo.

3.4.7 Conceito

Hugo de Brito Machado conclui que

Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.⁴⁰⁰

Paulo de Barros Carvalho, ao entender que deve estar prevista de forma expressa no texto constitucional e inadmite regra implícita para o instituto, assim define imunidade tributária:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴⁰¹

Por sua vez, Regina Helena Costa assinala que

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais

⁴⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 234.

⁴⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 194-195.

princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁴⁰²

Por fim, Misabel Derzi define

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.⁴⁰³

Na mesma linha, apontam-se entendimentos de outros teóricos.⁴⁰⁴

A partir de toda a exposição feita nesta seção reservada às imunidades tributárias, propõe-se reflexão particular do instituto.

Entende-se que merece simpatia a teoria defendida por Ricardo Lobo Torres⁴⁰⁵ de que a imunidade é preexistente ao Estado e, por ter estreita ligação com direitos humanos e liberdades, independe de positivação expressa no texto constitucional.

Esse entendimento teria ainda maior força, assim se visualiza, caso a opção do Constituinte fosse de elaborar um texto sintético, e não analítico.

Assim como várias outras constituições modernas, a Constituição de 1988 é classificada como analítica. Trata-se de opção dos constituintes e meio adotado para implementar a segurança jurídica.

Nesse cenário, a Constituição analítica de 1988 traz, de forma extensa, normas – os denominados princípios e regras – e objetivos; garante direitos, impõe obrigações e regula a ação do Estado, bem como traça metas ou objetivos a perseguir até serem alcançados.

Até por isso, a Constituição abre espaço para que a interpretação e aplicação do direito possa ser mutante, considerando o momento da tomada de decisões. Em outros termos, o texto constitucional positivo abre espaço para que ocorram mutações jurídicas levando em conta o avanço social em sentido amplo, notadamente no que toca a direitos fundamentais.

Do texto constitucional é possível retirar diversos princípios, inclusive materialmente ligados ao direito tributário.

⁴⁰² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 58.

⁴⁰³ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **RD Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1998a.

⁴⁰⁴ Luciano Amaro: “A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre qual é autorizada a instituição do tributo.” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 176).

Leandro Paulsen: “Havendo imunidade, resta ausente a própria competência tributária relativamente ao fato, operação ou pessoa imunizados. Sequer pode o legislador, no caso de imunidade, determinar a incidência da norma tributária impositiva.” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 180).

⁴⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

Apenas a título de menção, cita-se os princípios democráticos, dignidade da pessoa humana, pluralismo político, federativo/pacto federativo, presunção de inocência, moralidade, impessoalidade etc. Restritivamente à seara tributária, com o destaque que sempre merecem, a segurança jurídica e a justiça fiscal.

Ainda à luz do texto constitucional positivo, extraem-se objetivos a serem perseguidos constantemente até que um dia – assim se espera – possam ser concretizados. Por exemplo, erradicação da pobreza, justiça social, desenvolvimento nacional, redução das desigualdades regionais etc.

Nesse espeque, visualizando o texto constitucional, em específico, que trata traz princípios e objetivos, as imunidades não podem ser visualizadas apenas quando se tem tratamento explícito.

Elas podem ser identificadas implicitamente, desde que sustentadas por princípios constitucionais.

As imunidades, que podem ser implícita ou explicitamente identificáveis no texto constitucional, possuem sustentação em três pilares, que podem ser identificados separados ou conjuntamente.

Como primeiro pilar, registra-se o campo abstrato normativo, em que se propõe densificar, otimizar ou implementar a capacidade contributiva. Assim, atribui-se imunidade para pessoas e situações que não ostentam, abstratamente e em caráter geral, capacidade contributiva.

O segundo, objetiva instrumentalizar a concretização ou densificar valores e princípios constitucionalmente eleitos.

Nesses dois pilares, em especial, as imunidades podem ser vislumbradas de forma explícita e implícita. A interpretação dessas imunidades – tema que será desenvolvido na seção 3.4.9 – poderá ser extensiva, teleológica, ou seja, menos restritiva. Em outras palavras, para implementação desses dois primeiros pilares das imunidades, a interpretação e aplicação não merecem ser restritivas.

Diferentemente ocorre no terceiro pilar. Por advir de negociação política e que acabou sendo positivado no ordenamento jurídico, não se identifica, inicialmente, robustez sistêmica que o justifique.

Por se encontrar positivado no texto constitucional, delimitando o exercício de competência tributária ativa, não se pode refutar a presença da imunidade, ainda que se tratando de resultado de negociação política pura e simples.

Nesse terceiro pilar, que não se tem amparo em princípios e valores ou na implementação da capacidade contributiva, entende-se que a interpretação e aplicação devem ser restritivas, e não ampliativas e extensivas.

As imunidades, que se estruturam e exsurgem a partir de três pilares, acabam por dar maior concretude e densidade para princípios e valores constitucionais. Elas auxiliam na formatação de conteúdos inicialmente abstratos.

Ademais, as imunidades podem ser visualizadas como instrumentos ou meios para aperfeiçoamento de valores e princípios constitucionais.

Por fim, as imunidades, existentes no texto constitucional, ladeiam com as regras de competências, se relacionam ou entrecruzam, dando o contorno necessário para todas as aptidões constitucionais para posterior criação de tributos.

Em resumo, as imunidades tributárias existem e se justificam com o (1) objetivo de efetivar juridicamente vontade política que passa a ser direito positivo, se levado ao texto constitucional, sem qualquer lógica ou amparo sistêmico. Nessa hipótese, as interpretações e aplicações devem ser restritivas, conforme será mais bem explorado na seção 3.4.8.4. Em especial, (2) implementam valores, princípios e objetivos de ordem constitucional, com destaque para a capacidade contributiva. Nessa vertente, a identificação pode ser implícita e abre espaço para interpretações extensiva e ampliativa. Adicionalmente, as imunidades podem dar concretude ou densificar princípios e valores ou serem utilizadas como instrumentos ou meios para otimizar objetivos e princípios de ordem constitucional. Expressa ou implicitamente previstas, acabam por concorrer ou entrecruzar com as regras de competência, ao final, delimitando-as e dando contorno, concretude e exatidão.

3.4.8 Hipóteses constitucionais

3.4.8.1 Classificações

As imunidades tributárias são expressas e implícitas no texto constitucional. No último caso, as implícitas, as imunidades decorrem de princípios constitucionais.

Para fins didáticos, a doutrina⁴⁰⁶ divide as imunidades em: (1) genéricas/gerais e específicas; (2) excludentes e incisivas; (3) ontológica e política; (4) explícitas e implícitas; (5) incondicionada e condicionada e (6) objetivas, subjetivas e mistas.

⁴⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

As imunidades genéricas são atreladas às questões subjetivas das pessoas constitucionalmente contempladas e abrangem impostos – de forma ampla – que recaiam sobre a renda, patrimônio e serviços.

As imunidades específicas são delimitadas e restritivas, contemplando, assim, apenas um imposto e situação pontual. Por exemplo, a imunidade tributária do ICMS nas “prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.⁴⁰⁷

As excludentes e as incisivas claramente demonstram como as imunidades correlacionam com as regras constitucionais de competência, dando contornos e balizamentos. As excludentes reservam determinada situação a uma exação tributária e, paralelamente, afastam da tributação outros tributos. Para ilustrar, vale lembrar a exclusividade da incidência do Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) no caso do “ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial”.⁴⁰⁸

As incisivas, por sua vez, trazem o rol de hipóteses em que tributos poderão recair e, numa mesma perspectiva, acabam por impedir a incidência de outros. Como exemplo, o **art. 155, § 3º da CRFB** que prevê a possibilidade de incidência, em relação aos impostos, apenas de ICMS, II e IE, nas “[...] operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”⁴⁰⁹

As imunidades ontológicas são corolário de princípios constitucionais e a presença seria garantida independentemente de tratamento constitucional específico ou expresso. É o caso das imunidades dos entes federados, as denominadas recíprocas que, embora tenham tratamento constitucional reservado na Constituição de 1988, essa literalidade seria dispensada, bastando, para tanto, o respeito otimizado do princípio federativo. Em outros termos, ainda que as imunidades recíprocas não estivessem positivadas expressamente no texto constitucional no **art. 150, VI, “a” da CRFB**, mesmo assim elas teriam vez por serem decorrentes do princípio federativo.

As imunidades políticas, por outro lado, são elevadas ao texto constitucional por vontade e tratativa política. Claro, não se admite arbitrariedade ou ações infundadas por parte do constituinte. Entretanto, o tratamento constitucional é conjugado da vontade política e do interesse de implementar, prestigiar ou dar maior concretude ao princípio.

⁴⁰⁷ Art. 155, § 2º, X, ‘d’ da CRFB.

⁴⁰⁸ Art. 153, § 5º da CRFB.

⁴⁰⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Nas imunidades políticas a (não) ausência de capacidade contributiva não é levada em conta. O que se visa é atender princípios.

As imunidades explícitas são aquelas que decorrem da literalidade do texto constitucional. A seu turno, as imunidades implícitas, diretamente ligadas com as ontológicas, estarão presentes independentemente de redação expressa na Constituição, bastando, para tanto, a sua aferição ou dedutibilidade de princípios. É o caso do princípio federativo.

As imunidades são de aplicação e eficácia imediatas. Ainda que ocorra “[...] eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal.”⁴¹⁰ Assim, o exercício da imunidade tributária subjetiva que, logo será tratado na alínea c da seção 3.4.8.2.3, deve atender parâmetros fixados no âmbito infraconstitucional, no caso, o art. 14 do CTN.⁴¹¹

Nessa linha, a imunidade tributária subjetiva fica condicionada ao atendimento e preenchimento dos requisitos tratados em sede de lei complementar nacional. Contudo, é importante frisar, mais uma vez, que eventual omissão legislativa não pode inviabilizar o exercício do direito constitucional à imunidade tributária.

Por outro lado, as imunidades tributárias incondicionadas são aquelas que objetivamente se aplicam, bastando, para isso, tão somente a observância do comando constitucional. Logo, não há previsão e nem necessidade de regulamentação no âmbito infraconstitucional, ainda que para trazer condicionantes ou requisitos a serem observados.

As imunidades tributárias podem ser classificadas, ainda, como objetivas, subjetivas e mistas.

As objetivas são aquelas que não levam em conta questões pessoais ou subjetivas. Deve-se visualizar, para tanto, situações, fatos ou bens, que constitucionalmente estarão imunes à tributação.

⁴¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 145.

⁴¹¹ “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.

Um bom exemplo seria a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos. O produtor e o revendedor não são levados em consideração, bem como a (in)existência de capacidade contributiva. É dizer que a circulação e venda desses bens estão imunes ao exercício da tributação.

As imunidades subjetivas, por outro lado, levam em conta a personalidade ou sujeito que estará contemplado para o exercício desse direito constitucional. O Constituinte contemplou com as imunidades tributárias tendo como norte a natureza jurídica da pessoa jurídica ou prestigiando o papel social desempenhando.

Este rol de imunidades contempla um total de nove categorias:

temos três categorias de pessoas jurídicas de Direito Público e seis categorias de pessoas jurídicas de Direito Privado. Em relação às primeiras a finalidade pública lhes é inerente diante do regime jurídico a que se sujeitam; no que tange às últimas é o desempenho de atividades socialmente relevantes que justifica a atribuição da imunidade.⁴¹²

As imunidades tributárias mistas são aquelas que correlacionam situações ligadas às pessoas contempladas pelo direito, levando em conta as suas questões particulares e subjetivas, bem como fatos, bens, produtos, mercadorias etc. Assim, para a presença deste tipo de imunidade tributária, deve-se conjugar os dois elementos, objetivo e subjetivo.

Um exemplo seria a não incidência do ITR “[...] sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.”⁴¹³ Nesse exemplo, nota-se a exigência constitucional de dois critérios, um objetivo e outro subjetivo. O critério objetivo seria a delimitação para determinado bem, no caso, “pequena gleba rural”. Por sua vez, o critério subjetivo leva em conta a questão pessoal do “proprietário que não possua outro imóvel” e que “explore a pequena gleba rural”.

Schoueri ⁴¹⁴ defende, ainda, que a imunidade dos templos de qualquer culto seria exemplo de imunidades mistas. O tema será tratado na seção 3.4.8.2.2, na passagem que se pretende revisitar a imunidade tributária aqui apenas mencionada.

3.4.8.2 Imunidades tributárias genéricas

Com as classificações desenvolvidas, propõe-se, como metodologia, trazer a exposição se valendo da divisão existente entre genéricas e específicas.

⁴¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 140.

⁴¹³ Art. 153, § 4º da CRFB.

⁴¹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 460 e ss.

3.4.8.2.1 Imunidade tributária recíproca

a) Revisitação histórica

Para esta passagem do texto, em específico, remete-se o leitor ao item 3.2.3, que tratou especificamente do princípio do federalismo. De certo, os fundamentos ali tratados devem ser observados neste trecho da tese.

A referência inicial de imunidade tributária recíproca remete aos Estados Unidos, no ano de 1819, oportunidade em que a Suprema Corte julgou o caso *Mac Culloch v. Maryland*.

Enxuta e objetiva, a Constituição americana – inclusive as suas emendas – não tratou especificamente da imunidade tributária recíproca. Desnecessário, como exposto, tendo em vista que, esse instituto jurídico decorre do princípio federativo. Assim, a positividade expressa apenas reforçará a sua ideia e proporcionará maior segurança jurídica.

No precedente paradigma oriundo da Corte norte-americana, Alexandre de Moraes muito bem sintetiza:

Corte entendeu pela impossibilidade do Estado de Maryland tributar filiais do Banco nacional, tendo MARSHALL definido como previsão constitucional implícita a impossibilidade de “taxação” estadual em instrumentos federais, expondo que se os Estados pudessem taxar instrumentos utilizados pelo Governo Federal, no exercício de suas atribuições, poderiam intervir no exercício de suas competências constitucionais. No referido julgamento, MARSHALL cunhou a famosa frase, citada internacionalmente, de que “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (*the power to tax involves the power to destroy*), ao afirmar que “o direito de taxar, sem limite nem contraste, é, na sua essência, o direito e exterminar, ou de destruir; e, se uma instituição nacional pode ser assim destruída, todas as outras poderão, igualmente, ser destruídas”.⁴¹⁵

Ainda nos Estados Unidos, pouco mais adiante, a Suprema Corte concluiu que os estados igualmente estão imunes a qualquer tentativa do exercício do poder tributante federal. Concluiu-se, nos casos *Buffington v. Day*, *United States v. Baltimore and Ohio Railroad Co* e *Pollok v. Farnesr’s Loan & Trust Co.*, que admitir a tributação de um ente em face de outro proporcionaria interferência ou restrição do exercício de atribuições ou competências constitucionais. Em outras palavras, a tributação, se exercida, reduziria as possibilidades de concretização de deveres impostos pela constituição.

Influenciado pelo direito-norte americano, Rui Barbosa defendeu a importação desse entendimento. Logo, na **Constituição de 1891**, restou positivado, no **art. 10**, o seguinte: “É

⁴¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 560**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Requerido: Câmara Municipal de Campinas. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 13 dez. 2019a.

proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”⁴¹⁶

Destaca-se que a Constituição, naquele momento, tratava da imunidade de tributos, e não apenas dos impostos.

Mais uma vez revisitando o direito norte-americano, Alexandre de Moraes recorda que, nos anos 30 do século passado, as imunidades recíprocas deveriam se restringir ao exercício de atividades intergovernamentais. Logo, as operações mercantis operadas por entes federados não estariam abarcadas pela imunidade em exposição.⁴¹⁷

No plano internacional, pode-se visualizar a positivação da imunidade recíproca textualmente no texto constitucional de alguns países.

O México, em seu **art. 115, IV, “c”**, da Constituição⁴¹⁸, e a Venezuela no **art. 180** também da sua Constituição⁴¹⁹, igualmente positivam o instituto.

⁴¹⁶ BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 24 de fevereiro de 1891.

⁴¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 560**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Requerido: Câmara Municipal de Campinas. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 08 de março de 2019.

⁴¹⁸ “Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

[...]

Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

[...]

Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley” (MÉXICO. [Constituição (1917)]. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada DOF 08-05-2020.)

⁴¹⁹ “Artículo 180. La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.” (VENEZUELA. [Constituição (1999)]. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial Extraordinaria** N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.

A Constituição de 1988 positivou expressamente a imunidade tributária recíproca no **art. 150, VI, “a” c/c § 2º e 3º e art. 173, § 2º**.

b) Princípio federativo e capacidade contributiva como fundamentos da imunidade tributária recíproca

Dois elementos importantes sustentam as imunidades tributárias recíprocas. A sua existência implícita no direito norte-americano e expressa no direito brasileiro decorre dos denominados princípios (1) da capacidade contributiva e (2) federativo.

Os entes federados podem ter capacidade econômica, mas não detêm capacidade contributiva.

Isso porque todo o produto da arrecadação deve ser revertido em favor do bem comum, observando as leis orçamentárias. Não há saldo ou exteriorização de riqueza, portanto, capacidade contributiva, fonte apta para efetivação do exercício do poder tributante.

Se inexistir capacidade contributiva, juridicamente inviável a incidência de tributação.

As imunidades tributárias recíprocas devem ser observadas ainda em respeito ao princípio federativo.

Com a observância do princípio federativo, conforme trazido por Misabel Derzi, a liberdade e a igualdade serão igualmente prestigiadas.⁴²⁰

Schoueri sintetiza: “[...] o dispositivo do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal deve ser lido em conjunto com o Princípio Federativo, de um lado, e com o Princípio da capacidade contributiva, de outro, todos em conjunto, determinando o alcance da imunidade.”⁴²¹

Sem dúvidas, estes são os elementos – capacidade contributiva e princípio federativo – que conjuntamente e em igual grau de importância impulsionaram a presença, ou melhor, a positivação, no Brasil de forma expressa, das imunidades recíprocas.

Com isso, “Governo não paga a governo”.⁴²²

Para fechar esta seção, acrescenta-se, ainda, o denominado princípio da autonomia dos Municípios, conforme abordagem de Paulo de Barros Carvalho.⁴²³

⁴²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 125.

⁴²¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 440.

⁴²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 254.

⁴²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 197.

c) A redação da imunidade tributária recíproca na Constituição de 1988

A imunidade tributária recíproca possui abrigo nos **arts. 150, VI, 'a' c/c §§2º e 3º da Constituição:**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva 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.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.⁴²⁴ (destaca-se)

Propõe-se adicionar, ainda, o disposto no art. 173, § 2º da Constituição:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.⁴²⁵

Pela redação constitucional expressa e numa interpretação literal, na essência, pode-se extrair o seguinte: (1) Aplicação apenas aos impostos, uma das espécies tributárias; (2) só teria cabimento nos impostos que incidam sobre patrimônio, renda ou serviços; (3) há extensão para as autarquias e fundações. Logo, empresas públicas e sociedades de economia mista não fazem jus à imunidade tributária; (4) no caso das fundações e autarquias, as imunidades compreendem impostos sobre patrimônio, renda e serviços, desde que se tenha vínculo com as atividades

⁴²⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

essenciais ou delas decorrentes; (5) a imunidade será afastada quando ocorrer exploração da atividade econômica, regulamentada pelo direito privado; (6) a imunidade igualmente será afastada em caso de remuneração com preços ou tarifas; (7) a imunidade tributária recíproca não exonera o promitente comprador de pagar impostos relativos ao imóvel.

Ocorre que, como se verá, em matéria de imunidade tributária recíproca, a interpretação literal jamais foi adotada pelo STF, motivo pelo qual os apontamentos acima não correspondem à realidade prática.

d) Imunidade tributária recíproca com *status* de cláusula pétreia: ADI 939

A **Emenda Constitucional n. 03/93**, em seu **art. 2º**, abriu espaço para que a União instituisse o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. O § 2º do mesmo dispositivo constitucional permitia o exercício da tributação em face dos entes federados, não sendo aplicada a imunidade tributária recíproca.

Devidamente provocado, o STF, ao julgar a **ADI 939**, Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio x Presidente da República, concluiu pela inconstitucionalidade, sob o fundamento de violação ao princípio federativo.⁴²⁶

A referida ADI é importante marco no cenário jurídico brasileiro, pelo menos por duas razões: (1ª) é possível declarar inconstitucionalidade de emenda constitucional e (2ª) eleva os direitos positivados no art. 150 da CRFB ao patamar de cláusulas pétreas, o que impede emenda constitucional que vise aniquilar ou restringir direitos ali assegurados.

e) Imunidade tributária recíproca não se limita aos impostos classificados pelo CTN

É de se lembrar que a **Constituição de 1891** previa a imunidade tributária para tributos, e não apenas para os impostos, tal como a **Constituição de 1988**. O atual texto, para que implemente maior equilíbrio entre os entes, não resguardou a imunidade tributária recíproca aos tributos rotulados como vinculados.

A propósito, tem vez no ordenamento jurídico brasileiro, desde 1963, a **Súmula 324 do STF**: “A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.”⁴²⁷

⁴²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993.

⁴²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 324**. A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas. Brasília, DF, 13 dez. 1963g

Nesse cenário, sendo, *a priori*, aplicada às espécies tributárias impostos, pergunta-se: apenas para os impostos infraconstitucionalmente classificados como incidentes sobre renda, patrimônio e serviços?

De pronto, como resposta, pode-se apontar que a partir do julgamento da **ADI 939**, acima tratada, é possível constatar que a imunidade tributária recíproca não se limita aos impostos que incidem sobre renda, patrimônio e serviços, conforme distinção infraconstitucional decorrente do que dispõe o CTN.

A **ADI 939** julgou inconstitucional, sob o fundamento de violação ao princípio federativo, emenda constitucional que abria espaço para cobrança de imposto sobre movimentação ou transmissão de ativos da União aos demais entes federados. No caso, a “literalidade” constitucional ficou no plano secundário e corretamente foi maximizada a extensão da imunidade tributária recíproca.

No âmbito do STF é possível identificar alguns precedentes reconhecendo a imunidade tributária recíproca quando se põe em pauta o IOF.

Em 1996, no **RE 196.415-PR**, caso União x Município de Campo Mourão, o acórdão proferido pelo TRF-4 foi mantido e o direito à imunidade foi reconhecido.⁴²⁸

No caso, a União aduziu que a imunidade recíproca é restrita ao patrimônio, à renda e aos serviços das entidades de direito público. O caso tratava de imposto sobre a produção e a circulação. Como segundo fundamento, alegou-se que o Município, quando efetua aplicações financeiras, está desenvolvendo exploração de atividade econômica que não lhe é própria.

Acompanhado pelos demais, o Relator, Ministro Ilmar Galvão decidiu que, haja vista não existir norma que impeça os entes políticos de manter os seus ativos financeiros aplicados no mercado financeiro, ao abrigo dos efeitos da inflação, encontram-se sob a proteção da imunidade. E mais, pelo disposto no **art. 150, VI, “a” da CRFB**, não se trata de isenção, mas sim de imunidade, que não está sujeita a interpretação restritiva.

Alguns meses depois, em novembro do mesmo ano, a mesma conclusão foi alcançada na **ACO 468-3**, caso Estado do Mato Grosso x União Federal.⁴²⁹

Destaca-se, aqui, que o IOF, bem como o ICMS e o IPI, são classificados, pelo CTN, como impostos sobre produção e circulação – CTN, Título III, Cap. IV, art. 46 e seguintes,

⁴²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 196.415**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Município de Campo Mourão. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 21 de maio de 1996b.

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária nº 468**. Recorrente: Estado do Mato Grosso do Sul. Recorrido: União Federal. Relator: Octávio Gallotti. Brasília, DF, 11 de novembro de 1996e.

conforme muito bem lembrado pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento do **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida.⁴³⁰

Visualiza-se, assim, que há mais de vinte anos, o STF, quando aprecia imunidade tributária recíproca e IOF, tem se afastado da literalidade, interpretando e aplicando o direito à luz da melhor exegese atinente ao federalismo.

No que se refere ao ICMS e IPI, impostos que são objeto de estudo nesta tese e classificados como indiretos, a análise crítica pontual ficará reservada para a seção 4.

f) A imunidade tributária recíproca não pode ser utilizada para beneficiar particulares

Revisitando a história por Baleeiro⁴³¹, tem-se notícia que, sob a égide das **Constituições de 1891 e 1934**, a imunidade recíproca era maximizada e, assim, acabava por privilegiar particulares. Os pagamentos feitos a servidores públicos e aos prestadores de serviços públicos eram acobertados pela imunidade.

Um fato que marcou Baleeiro foi a edição do **Decreto-Lei n. 1.564/39** que anulou decisão proferida pelo STF, após o Tribunal ter negado direito à imunidade tributária para magistrados do Estado da Bahia, que se insurgiam em face do imposto de renda.⁴³²

Ainda no ano de **1939**, com a experiência da edição de Decreto-Lei com a finalidade de reformar decisão judicial, para não se sujeitar novamente a esse tipo de situação, noticiou Baleeiro que o Ministro Carlos Maximiliano proferiu voto no **MS 623**, em tom melancólico e, embora deixando claro que tivesse posição diversa, concedeu segurança para reconhecer a imunidade em favor de magistrado do Estado do Rio de Janeiro.⁴³³

O **Constituinte de 1946** tratou de dar tratamento igualitário e tentou afastar os privilégios odiosos. Vale a ressalva, contudo, ao disposto no **art. 203**: “Nenhum impôsto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professôres e jornalistas”.⁴³⁴

⁴³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de setembro de 1996c.

⁴³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.132.

⁴³² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 406.

⁴³³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 407.

⁴³⁴ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

A **Constituição de 1969**, ou, caso se prefira, **Emenda Constitucional n. 1**, concedeu imunidade de imposto de renda nos casos de “[...] ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei”, conforme art. 21, IV.⁴³⁵

A **Constituição de 1988**, por sua vez, conforme visto anteriormente, não se contentou em positivar a igualdade geral. Com influência de experiências em que privilégios eram recorrentes, o Poder Constituinte de 1988 criou regra constitucional da imunidade tributária, conforme se observa do **art. 150, II**.⁴³⁶

Dando ainda maior densidade e concretude para a igualdade tributária, o **§ 3º do art. 150 da CRFB**⁴³⁷, tal como a disposição inserida no **art. 19 § 1º da Constituição de 1969**⁴³⁸, prevê expressamente que os serviços públicos explorados por particulares se sujeitam à tributação.

Aplicando a hipótese constitucional, talvez o precedente paradigmático após a Constituição de 1988 seja a **ADI 3089-2**, caso Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG-BR) x Presidente da República.⁴³⁹

O Ministro Carlos Britto, relator, julgava procedente a ação, sob o fundamento central de que seriam “típicas atividades estatais, mas não são serviços públicos propriamente”.

Adiantando voto, Ministro Sepúlveda Pertence julgou a ação improcedente, entendendo que se trataria de atividade estatal delegada e, enquanto atividade privada, há espaço para cobrança do ISS.

O Redator do acórdão, Ministro Joaquim Barbosa, dentre outros fundamentos, assinalou que a imunidade recíproca só se aplica quando o ente político presta o serviço. Logo, caso o serviço seja prestado por meio de permissão, concessão ou delegação, em caráter privado, não há que se falar em imunidade.

Tratando-se de imunidade tributária subjetiva, para o seu reconhecimento é necessário observar o sujeito a ser constitucionalmente contemplado, e não o produto, mercadoria ou, conforme o caso ilustrado, o serviço.

⁴³⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

⁴³⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴³⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴³⁸ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

⁴³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-2**. Requerente: Associação dos notários e registradores do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator para acórdão: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de fevereiro de 2008a.

g) Imunidade tributária recíproca e Atividade Econômica/Domínio Econômico

Nos termos do direito constitucional positivo, notadamente a partir do **art. 170**, que se reserva a tratar da Ordem Econômica e Financeira, pode-se extrair que o exercício da atividade econômica é reservado à iniciativa privada.

Melhor explicando, a atividade econômica contará com a participação do Estado, que exercerá a sua função típica, isto é, “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”, conforme disposto no **art. 174 da Constituição**.⁴⁴⁰

Essas são as atividades do Estado atuando na atividade econômica.

O Estado deixará de atuar e passará a intervir na atividade econômica nas hipóteses restritivas do **art. 173 da CRFB**: “[...] a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”⁴⁴¹

Em síntese, conforme ensina Eros Grau, o Estado atuará na atividade econômica, exercendo a sua função típica, que é aquela elencada no art. 174 da Constituição. Contudo, excepcionalmente nas hipóteses do art. 173 da CRFB, o Estado poderá agir atipicamente e ser interventor na atividade econômica; ele sai do seu campo natural de atuação e age no setor que lhe é *a priori* estranho, motivo pelo qual se classifica ou rotula como intervenção.⁴⁴²

Para viabilizar o exercício atípico de sua função na atividade econômica, oportunidade em que figurará como interventor, o Estado pode lançar mão das empresas públicas e sociedades de economia mista.

No caso em que o Estado intervém na atividade econômica e a executa, como se da iniciativa privada fosse, a Constituição vem a delinear os contornos necessários para tanto. Por isso, os princípios da ordem econômica constitucional, igualmente com o que ocorre com o setor privado, norteiam as ações do Estado.

De forma a complementar ao princípio da livre concorrência e, talvez, do tratamento favorecido para empresas de pequeno porte – **art. 170, IV e IX da CRFB**⁴⁴³, o **art. 173, § 2º**

⁴⁴⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁴¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁴² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁴³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

foi coerente e linear ao prever que “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”⁴⁴⁴

Ora, caso o Estado venha a intervir na atividade econômica, concorrendo no mercado, para que a igualdade e livre concorrência sejam otimizadas, não há que se falar em imunidade para empresas públicas e sociedades de economia mista. É dizer que essas devem concorrer no mercado, sobretudo no aspecto tributário, em iguais condições com o setor privado.

Contudo, com base nas considerações de Schoueri, o entendimento acerca da (não) garantia de imunidade, notadamente quando voltada ao setor público, deve ser balizado com entendimento que seja mais racional e compatível com o texto da Constituição.⁴⁴⁵

Assim, tem-se o seguinte: (1) atuando fora do domínio econômico, a imunidade tributária há que ser preservada, em respeito ao pacto federativo e à ausência de capacidade contributiva. (2) ingressando no domínio econômico, a imunidade tributária poderá ser preservada, em caráter especial, caso os recursos obtidos sejam direcionados para os seus fins legais ou estatutários, claro, desde que eleitos pelo Constituinte. Trata-se de uma forma de minimizar os investimentos assistenciais praticados pela entidade imune. Portanto, enquanto o setor privado paga impostos, a entidade imune investe em assistência.

Imunidade tributária recíproca das autarquias e fundações

A **Constituição de 1946**, por meio da Emenda Constitucional n. 18, positivou expressamente entendimento jurisprudencial e doutrinário de que as autarquias fazem *jus* à imunidade. Deste então, inclusive na Constituição de 1988, há previsão expressa.

Antes da positivação expressa, o STF chegou a editar três súmulas tratando das autarquias, naquele momento – até 1946, ainda implícitas: súmula 73⁴⁴⁶, súmula 74⁴⁴⁷, súmula 75.⁴⁴⁸

A **Súmula 73** merece destaque porque evidencia o histórico do STF em otimizar e maximizar as imunidades tributárias, claro, desde que observados parâmetros e balizas, em especial, a vedação de busca de lucro.

⁴⁴⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁴⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 432.

⁴⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 73**. A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, "a", da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais. Brasília, DF, 13 dez. 1963b.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 74**. O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. Brasília, DF, 13 dez. 1963c.

⁴⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 75**. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão "inter vivos", que é encargo do comprador. Brasília, DF, 13 dez. 1963d.

A **Súmula 74** não produz mais efeitos, tendo em vista a sua superação pela **Súmula 583**: “Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.”⁴⁴⁹

A **Súmula 583**, datada de 1976, teve nítido viés de evitar que particulares fossem beneficiados pela imunidade tributária recíproca.

Vale registro de que, naquela época, o STF apreciava matérias de ordem constitucional e infraconstitucional. Assim, considerando que, em regra, as leis municipais preveem comprador e vendedor como contribuintes do Imposto sobre transmissão bens inter vivos (ITBI), o STF, naquele momento, não se viu restringido de formar entendimento de ponto atinente à imunidade tributária levando em conta tratamento infraconstitucional.

Esse entendimento, acabou se consagrando no STF, de forma acertada, posto levar em conta a ideia de igualdade e capacidade contributiva, evitando, assim, privilegiar particulares. Logo, a Constituição de 1988 referendou tal entendimento e positivou de forma expressa o final do que se encontra disposto no **art. 150, § 3º da CRFB**: “[...] nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”⁴⁵⁰

É de se destacar que o STF enquadrou a Ordem dos Advogados do Brasil e a Caixa de Assistência de advogados como autarquias profissionais. Dessa forma, a imunidade tributária recíproca foi reconhecida para fins de IOF, conforme **AgRg no RE 259.976/RS**, caso OAB/RS x União Federal⁴⁵¹, **RE 233.843/MG**, caso Município de Belo Horizonte x Caixa de Assistência de Advogados de Minas Gerais.⁴⁵², e **RE 405.267-MG**, caso Município de Belo Horizonte x Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais⁴⁵³.

As fundações foram contempladas pela imunidade tributária recíproca a partir da positivação da **Constituição de 1988**.

⁴⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 583**. Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano. Brasília, DF, 5 de dezembro de 1976.

⁴⁵⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 259.976**. Agravante: União. Agravado: Ordem dos Advogados – Seção do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 23 mar.

⁴⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 233.843**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: Caixa de Assistência de Advogados de Minas Gerais. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 1 dez. 2009j.

⁴⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 405.267**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 6 set. 2018b.

h) Imunidade tributária recíproca aplicadas para empresas públicas e sociedades de economia mista

Caso a literalidade do texto constitucional seja aplicada, as empresas públicas e sociedades de economia mista se sujeitarão ao exercício do poder tributante, não tendo direito à imunidade tributária.

Vale lembrar que o ponto crucial para (não) garantir a imunidade não é estrutura jurídica ou nome atribuído – empresa pública, sociedade de economia mista, autarquia ou fundação. O relevante é identificar (1) a atuação no setor público; (2) ingressando no setor privado, torna-se necessário verificar a exteriorização da capacidade contributiva. É dizer que, caso os recursos obtidos sejam endereçados aos fins legais e estatutários, a capacidade contributiva inexistirá e a imunidade deve ser prestigiada em máxima medida.

No caso empresas públicas e sociedades de economia mista que existem e buscam auferir lucro, a imunidade tributária não tem vez.

Ao tratar do tema, Misabel Derzi é taxativa

Assim, essa regra não deve ser aplicada, quando o serviço, em sua essência, for público, desempenhado em regime de Direito Público, monopolizado ou não pelo Estado. Se ele é desenvolvido segundo as regras e princípios do Direito Público, a imunidade se faz presente, ainda que o legislador denomine o ente de “empresa pública”. Nesses casos, estaremos em face de verdadeira autarquia, em que pese o nome legalmente atribuído.⁴⁵⁴

Portanto, a regra expressa no **art. 173, § 2º da Constituição**, acima transcrito e tratado, não tem interpretação e aplicação literal.

Revisitando o repertório jurisprudencial do STF, alguns casos valem ser recordados, não somente no que se refere à conclusão, mas, em especial, aos fundamentos jurídicos desenvolvidos, a *ratio decidendi*.

O *case* de destaque no STF se refere à decisão que garantiu imunidade tributária para os Correios, a saber o **RE 407.099-5**, caso ECT x Município de São Borja/RS⁴⁵⁵, julgado em 2004, e, posteriormente, a Ação Cível Originária – **ACO 959/RN**, caso ECT x Estado do Rio Grande do Norte⁴⁵⁶, decidido em 2008.

⁴⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 130.

⁴⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 407.099-5**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de São Borja. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 22 de junho de 2004b.

⁴⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária nº 959-4**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ECT. Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Menezes Direito. Brasília, DF, 17 de março de 2008b.

No primeiro caso, o Ministro Carlos Velloso, relator do caso, sustentou a necessidade de distinguir empresa pública que exerce atividade econômica da empresa pública que presta serviço público.

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.

Segundo o Relator, “distinguir empresa pública que presta serviço público de empresa pública que exerce atividade econômica, atividade empresarial, concorrendo com empresas privadas. A primeira, sempre sustentei, tem natureza jurídica de autarquia. [...]”

Adicionalmente, Carlos Velloso recorda que o patrimônio da ECT integra o conceito de fazenda pública, portanto, impenhorável, estando sujeito à regra do **art. 100 da CRFB**.⁴⁵⁷

No segundo caso, a **ACO 959/RN**, o tema foi levado ao pleno. Mais uma vez, o relator foi o Ministro Carlos Velloso, que, em síntese, repetiu os fundamentos trazidos no caso de 2004.

Carlos Britto, seguindo o relator, enfatizou que a atividade é privativa e exclusiva da União, sendo excluída da iniciativa privada.

Vencido, Marco Aurélio Mello defende a aplicação literal do texto constitucional, excluindo, assim, as empresas públicas do exercício do direito à imunidade.

Cerca de um ano após, teve julgamento a **ACO 765-1/RJ**, caso ECT x Estado do Rio de Janeiro.⁴⁵⁸

Ação ajuizada pela ECT para obter pronunciamento no sentido da inexigibilidade, pelo Estado do Rio de Janeiro, do IPVA e do afastamento de sanções decorrentes do não-pagamento do tributo, uma vez que desempenha atividades típicas de serviço público obrigatório e exclusivo.

O Ministro Marco Aurélio, em voto objetivo, cita voto anterior proferido na **ACO 959-4/RN**, acima tratado.

Abriu a divergência o Ministro Menezes Direito, sob o fundamento de que a ECT presta serviço público e não atividade econômica em sentido estrito, possuindo natureza autárquica e, por conseguinte, fazendo *jus* à imunidade pleiteada.

Por sua vez, o Ministro Lewandowski modifica posição anterior e traz voto inédito. Assim, desenvolve o raciocínio de que a ECT presta serviço público, mas também exerce

⁴⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 407.099-5**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de São Borja. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 22 de junho de 2004b.

⁴⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Cível Originária nº 765-1**. Autora: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Réu: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 13 maio 2009c.

atividade econômica que visa o lucro, como se privada fosse, especialmente pelas suas franquias. Com fundamento na igualdade tributária e na literalidade do **art. 173, § 2º da Constituição**, que veda tratamento diferenciado em questão tributária para as empresas públicas, o Ministro decide alterar seu posicionamento e votou pela improcedência da Ação.

Por sua vez, o Ministro Eros Grau vota pela procedência da Ação, contestando a fundamentação trazida por Lewandowski. Segundo o magistrado, a vedação do artigo se aplica somente para empresas estatais que exploram atividade própria do setor privado, e não a empresas estatais que prestam serviço público. O Ministro ainda frisa que o fato de a ECT ser franqueada não descaracteriza sua natureza de prestadora de serviço público.

Nesta fase do julgamento tem início debate sobre as “franqueadas”. Lewandowski expressa sua estranheza de “terceirizar” a imunidade para todas as quase mil e quinhentas franquias da ECT que prestam serviço de caráter comercial. Ao final, os ministros acabam convergindo no sentido de que a imunidade se restringe à ECT, uma vez que ela não alcança entidades privadas que exerçam atividade econômica.

Por seu lado, Joaquim Barbosa, que não participou do julgamento da **ACO 959/RN**, julga parcialmente procedente a ação. Para tanto, fundamenta que a ECT é uma empresa “anfíbológica”, tendo em vista que, ora atua como estatal ora atua como empresa privada. Logo, o ente tributante deveria fazer a triagem entre o que é serviço postal e o que tem natureza econômica.

O Min. Carlos Britto também julga procedente a ação, defendendo o valor fundamental que os Correios têm como serviço público para integração nacional. Ainda, tece comentários distinguindo o lucro obtido por empresa pública do lucro obtido por empresa privada. Ambas possuem lucro, mas a primeira vê o lucro como “*meio*” para continuar prestando sua atividade, que são revertidos em prol da atividade, enquanto a segunda vê o lucro como um “*fim*”.

Ao final, a ação foi julgada procedente, tendo sido designado relator Menezes de Direito. Na oportunidade ficaram vencidos Marco Aurélio Mello e Lewandowski.

Merecem registros, ainda, dois pontos: (1º) a divergência de fundamentação de Joaquim Barbosa e (2º) com o julgamento do pleno, os Ministros passaram a decidir monocraticamente.

Poucos meses depois, especificamente em 5/8/2009, foi julgado a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - **ADPF 46-7/DF**, caso Associação Brasileira das Empresas de Distribuição (Abraed) x ECT.⁴⁵⁹

⁴⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46-7**. Arguente: Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED. Arguido: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Eros Grau. Brasília, DF, 5 ago. 2009e.

O ponto central em discussão diz respeito à (não) exclusividade da ECT na prestação de serviços públicos postais.

Após longo e intenso debate, concluiu-se que “nem todos os serviços postais estão submetidos ao ‘monopólio’ ou prestação exclusiva da União. Logo, os serviços postais abrangidos pelo ‘monopólio’ devem ser interpretados restritivamente.”⁴⁶⁰ Desse modo, “[...] o Tribunal reconheceu que ‘a prestação exclusiva pela União da atividade postal limita-se ao conceito de carta, cartão-postal, correspondência-agrupada e fabricação de selos.’ ”⁴⁶¹

No que se refere à parte criminal, em específico, **artigo 42 da Lei n. 6.538**⁴⁶², decidiu-se que sua aplicação deve ficar restrita às hipóteses previstas pelo **artigo 9º**⁴⁶³, ou seja, carta, cartão-postal, correspondência-agrupada e fabricação de selos.

Para finalizar essa abordagem específica, talvez motivado pelos fundamentos trazidos pelo Ministro Joaquim Barbosa na **ACO 765-1**, o Município de Curitiba propôs tributar, a título de ISSQN, os serviços que não eram prestados com exclusividade ou em sede de monopólio, conforme decidido na **ADPF 46-7/DF**.

Teve vez na pauta do STF, em 2013, o **RE 601.392/PR**, caso ECT x Município de Curitiba.⁴⁶⁴ Por pequena maioria, a imunidade tributária foi garantida de forma ampla, não se limitando aos serviços abarcados pela exclusividade ou monopólio, nos termos da Constituição. Para tanto, o fundamento determinante foi a tese do “subsídio cruzado”:

No caso dos Correios, entende-se por “subsídio cruzado” a utilização do resultado positivo das atividades desenvolvidas no regime de concorrência como fonte de financiamento indireto para garantir a prestação de um serviço público postal. A extensão da imunidade recíproca aos serviços prestados em regime de concorrência tem o objetivo de evitar que parte deste “resultado

⁴⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46-7**. Arguente: Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED. Arguido: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Eros Grau. Brasília, DF, 5 ago. 2009e.

⁴⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46-7**. Arguente: Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED. Arguido: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Eros Grau. Brasília, DF, 5 ago. 2009e.

⁴⁶² BRASIL. Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978. Dispõe sobre Serviços Postais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 1978b.

⁴⁶³ BRASIL. Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978. Dispõe sobre Serviços Postais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 1978b.

⁴⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.392**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 28 fev. 2013b.

positivo” seja desviada para o pagamento de impostos, o que, na prática, afetaria o financiamento dos serviços públicos postais.⁴⁶⁵

Em outra oportunidade, no ano de 2015, o STF reiterou o entendimento ao julgar o **RE 627.051/PE**, caso ECT x Estado de Pernambuco.⁴⁶⁶ Com base no argumento e na conclusão do **RE 601.392**, garantiu-se a imunidade de ICMS-transporte.⁴⁶⁷

Com esta revisão histórica dos precedentes dos casos que envolvem a ECT, pode-se elencar, ao menos, três pontos importantes: (1º) não se aplica a literalidade do texto constitucional, tendo espaço interpretação ampliativa ou extensiva. Por isso, ECT, empresa pública que é, faz *jus* à imunidade tributária. (2º) O direito não se estende aos franqueados, limitando-se às ECTs. Com isso, coerentemente com o princípio de que particulares não podem ser beneficiados com a imunidade, o STF não garante a imunidade para os franqueados. O raciocínio jurídico é semelhante ao que fora lançado na **ADI 3089-2**, caso Associação dos Notários e Registradores do Brasil Anoreg-BR) x Presidente da República.⁴⁶⁸ (3º) Todos os valores recebidos pela ECT em contraprestação aos serviços pagos, abarcados ou não pelo monopólio ou exclusividade, farão *jus* à imunidade tributária, em respeito à teoria do subsídio cruzado.

Ainda, nesta passagem que se propõe a revisitar a jurisprudência do STF, é possível citar que, em alguns casos, foi reconhecida a imunidade tributária recíproca para sociedades de economia mista.

No **RE 253.472**, julgado em 2005, caso Companhia de Docas do Estado de São Paulo (Codesp) x Município de Santos, por maioria, reconheceu-se a imunidade de IPTU.⁴⁶⁹

A Codesp é sociedade de economia mista, que tem a União como acionista majoritária, totalizando 99,97% das ações. O objetivo é realizar a administração e a exploração comercial do Porto de Santos e dos demais portos ou instalações portuárias que já estejam ou que vierem a lhe ser incorporadas.

⁴⁶⁵ HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. Imunidade recíproca e os serviços públicos na visão do Supremo Tribunal Federal. *In*: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter. **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?** Belo Horizonte: Arraes editores, 2019. cap. 12, p. 201-216.

⁴⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 627.051**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Estado do Pernambuco. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 12 nov. 2014f.

⁴⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.392**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 28 fev. 2013b.

⁴⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-2**. Requerente: Associação dos notários e registradores do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator para acórdão: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de fevereiro de 2008a.

⁴⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 253.472**. Recorrente: Companhia de Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 25 ago. 2010j.

Por maioria, tendo como voto condutor de Joaquim Barbosa, o STF concluiu que pelo não conhecimento do recurso em relação às taxas. No que se refere ao IPTU, desenvolveu-se raciocínio de que a Codesp tem como objeto a exploração de portos marítimos, fluviais e lacustres, que são serviços públicos. Ademais, sustentou-se que não há indícios de que a Codesp opere em mercado de livre acesso e com o intuito primordial de auferir vantagem econômica para a União. Por fim, assinalou-se que, no caso concreto, a Codesp é uma Instrumentalidade da União, uma entidade derivada criada com a finalidade de executar serviço público. Portanto, a imunidade tributária foi reconhecida, para fins de IPTU, à Codesp.

A título de resultado do julgamento, ficaram vencidos, nessa oportunidade, os Ministros Marco Aurélio, Lewandowski e Cesar Peluso.

Do ano de 2007, pode-se citar a Ação Cautelar – **AC 1550-2/RO**, caso Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (Caerd) x Município de Guajará Mirim.⁴⁷⁰

O caso tem uma questão processual interessante. Isso porque, de forma não usual, o STF admitiu concessão de liminar em cautelar, antes mesmo da chegada ou envio do Tribunal de Justiça de Rondônia de Agravo para destrancar Recurso Extraordinário, com o fito de suspender os efeitos do Acórdão do Tribunal de Justiça.

Os precedentes/fundamentos da ECT foram utilizados de empréstimo como causa de decidir e, ao final, o direito à imunidade foi reconhecido. Como fundamento relevante, o STF apontou a necessidade de distinguir empresas públicas e sociedade de economia mista de acordo com os seus objetivos, ou seja, não poderá requerer a imunidade quando atuar – leia-se intervir – e, quando for prestadora de serviço público, poderá exercer esse direito.

Do mesmo modo, em 2008, Questão de Ordem em **Ação Cautelar n. 1851-0**, caso Caerd x Município de Porto Velho.⁴⁷¹ O STF teve a mesma conclusão alcançada quando do julgamento da **AC 1550-2/RO**, acima tratada.

Mais recentemente, em 2012, no **AgRg no RE 631.309**, caso Município de São Paulo. x Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental – CETESB,⁴⁷² o mesmo raciocínio alcançado nos precedentes acima indicados foi adotado, isto é, por se tratar de serviços públicos obrigatórios e de responsabilidade do estado, na hipótese, fornecimento de água e tratamento de esgoto, a imunidade tributária deveria ser aplicada.

⁴⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Ação Cautelar nº 1.550-2**. Recorrente: Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia - CAERD. Recorrido: Município de Guajará Mirim. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 6 fev. 2007a.

⁴⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Questão de Ordem em Ação Cautelar nº 1.851-0**. Recorrente: Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia - CAERD. Recorrido: Município de Porto Velho. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 16 jul. 2008.

⁴⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 631.309**. Agravante: Município de São Paulo. Agravada: Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental – CETESB. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 27 mar. 2012b.

No **AgRG no RE n. 610.517/RJ**, ação Casa da Moeda do Brasil x Município do Rio de Janeiro, a garantia da imunidade foi observada, levando em conta o regime de monopólio das atividades exercidas e a delegação outorgada pela União.⁴⁷³

Ao julgar o **AgRG no RE 363.412-BA**, caso Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (Infraero) x Município de Salvador, por exercer como atividade-fim serviço de infraestrutura aeroportuária, que é monopólio da União, o dever de pagar ISS foi afastado, sob o correto argumento da imunidade recíproca.⁴⁷⁴

No ano de 2014, destaca-se o **AgRG no ARE 763.000**, caso Município de Vitória x Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN.⁴⁷⁵ O fato de existir a cobrança de taxas para servir de contrapartida aos serviços prestados não foi forte o suficiente para afastar o direito à imunidade.

Em 2017, no **RE 897.104**, caso Município de Juiz de Fora x Cemig Distribuição S/A. a cobrança de tarifas pelas sociedades de economia mista prestadora de serviço público igualmente não desnaturaria o exercício do direito constitucional.⁴⁷⁶

Como forma de decidir, identifica-se que o fundamento do subsídio cruzado é relevante para o alcance da conclusão para manutenção da imunidade. A natureza de ingresso, taxa, tarifa, ou potencial caráter lucrativo, não são mais importantes do que a tese ou fundamento central adotada, como mencionado, o subsídio cruzado.

Merece nota que o entendimento firmado pelo STF não foi formulado de forma unânime, tendo votos divergentes.

Igualmente, parte da doutrina diverge dessa conclusão, como, por exemplo, Regina Helena Costa.⁴⁷⁷

Para essa corrente, que discorda do reconhecimento da imunidade para atividades igualmente exercidas pela iniciativa privada, em regime de livre concorrência e, por conseguinte, não estando reservada ao monopólio estatal.

⁴⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 610.517**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Casa da Moeda do Brasil – CMB. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília/DF, 03 jun. 2014.

⁴⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412**. Agravante: Município de Salvador. Agravado: Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária – Infraero. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília/DF, 07 ago. 2007.

⁴⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 763.000**. Agravante: Município de Vitória. Agravado: Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília/DF, 19 ago. 2014.

⁴⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 897.104**. Agravante: Município de Juiz de Fora. Agravada: Cemig Distribuição S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2017i.

⁴⁷⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 276.

Entretanto, vale reafirmar, que, em que pese a respeitável divergência, o entendimento do STF, como instituição, é o que foi resumido e explanado ao longo desta seção em específico.

Assim, revisitando os precedentes mais recentes, pode-se atestar que **Súmula 76 do STF**, “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, *a*, Constituição Federal”⁴⁷⁸, editada em 1963, embora não expressamente cancelada, se encontra superada na Corte.

i) Imunidade tributária nas parcerias público-privadas nas hipóteses de subvenções para investimentos

Dando maior dinamismo para Administração Pública, como alternativa às tradicionais delegações e concessões, em 2004 foi aprovada Lei n. 11.079/04, que trata das parcerias público-privadas.

Diferentemente da concessão comum, em que a adjudicação ocorrerá pela própria vencedora e a remuneração decorrerá do pagamento de tarifas por terceiros, nas parcerias público-privadas, o adjudicatário precisará constituir sociedade de propósito específico e receberá recursos tanto do Poder Público, parceiro no projeto, quanto de terceiros, por meio das mencionadas tarifas.

A sociedade de propósito específico visa concretizar determinado objetivo e deve ter prazo de validade, ainda que ocorram prorrogações, se necessário.

Sendo o objetivo da sociedade a concretização de investimento público, por exemplo, uma obra, observando-se os requisitos legais, adiante mencionados, os investimentos/aportes feitos pelo parceiro público não poderão sofrer tributação, tendo em vista, em regra⁴⁷⁹, a imunidade tributária. Isso porque os valores investidos, as chamadas transferências de capital, resultarão na mutação patrimonial do ente federado, uma vez que, atingido o propósito específico, ao final, a obra permanecerá no patrimônio público.

Em outros termos, a sociedade de propósito específico auferirá recursos oriundos das tarifas e das transferências de capital governamentais do parceiro e, nos termos do objetivo traçado pelo ente federado, realizará obras públicas e poderá explorá-las, conforme o caso

⁴⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 76**. As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", Constituição Federal. Brasília, DF, 13 dez. 1963e.

⁴⁷⁹ Não será o caso de imunidade tributária, por exemplo, do imposto de renda das transferências de capital da União. “É que elas não são receita propriamente dita, nem lucro das parcerias privadas não se enquadrando nas hipóteses de incidência do Imposto sobre a Renda, nem tampouco das contribuições sociais [...]” DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. Da imunidade das subvenções para investimento nas parcerias público-privadas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014.

concreto. Ao final da parceria, o imobilizado continuará sendo patrimônio público. Dessa forma, os recursos públicos endereçados pelo Poder Público apenas transitarão nas contas da sociedade e, por conseguinte, não se agregarão ao patrimônio privado.

Assim, a imunidade tributária há que ser reconhecida, caso sejam observados os requisitos do **art. 30 da Lei 12.973/14**: (1) os recursos do poder público sejam investidos no patrimônio público; (2) não se distribua lucros e eventuais sobras não sejam endereçadas para despesas de custeio ou correntes; (3) ao término da sociedade de propósito específico, os valores deverão ser devolvidos aos entes federados.

Não tem fundamento jurídico, sob o prisma do federalismo, que, por exemplo, o Estado de Minas Gerais faça uma parceria público-privada com uma empresa privada, formalizada por meio de sociedade de propósito específico, para construir e administrar uma rodovia estadual por trinta anos, sendo que, neste caso, o ente federado investirá cinquenta milhões de reais para a obra. Esse valor, ao ingressar na conta da sociedade privada, não deverá ser tributado, uma vez que não incorporará patrimônio privado, mas sim será revertido numa obra – a rodovia – que será patrimônio público.

O valor mencionado acima apenas transitará na conta da sociedade e desaguará na concretização da obra pública, não sendo objeto de distribuição de lucros, ingresso ou acréscimo patrimonial privado e utilizado para pagamento de contas correntes ou de custeio.

Nesse sentido, vale citar as lições de Misabel Derzi, Sacha Calmon, Eduardo Coelho e Valter Lobato:

Pois bem, quando se defende a aplicação da imunidade recíproca às subvenções para investimento em infraestrutura pública, como nas parcerias público-privadas (se os valores correspondentes podem ser segregados e não correspondem nem tampouco a receita de custeio ou à remuneração pelo serviço prestado, apropriável como lucro), então o princípio federal deve ser respeitado. As obras de infraestrutura, que não podem ser incorporadas ao patrimônio privado, mas permanecem no domínio do ente estatal (Estado ou União) não podem ser atingidas pelo Imposto Predial e Territorial de algum município, nem tampouco os valores em si – mera entrada na empresa privada para fazer frente ao investimento em infraestrutura pública – igualmente não podem ser identificados como “renda” ou “receita” propriamente da pessoa privada concessionária, já que não devem se destinar ao custeio geral da atividade econômica, nem serem apropriados privadamente como lucro. Se as subvenções para investimento em infraestrutura estadual configuram recursos correspondentes a aportes públicos, que podem e devem mesmo retornar ao ente estadual, finda a concessão ou extinta a parceria, então a incidência do

Imposto sobre a Renda será amputação da renda e do patrimônio do Ente federado envolvido.⁴⁸⁰

Por fim, vale dizer que as normas contábeis previstas na Lei n. 11.941/09 – reconhecimento de receita e posterior exclusão no Livro de Apuração do Lucro Real – não possuem o condão de modificar o enquadramento jurídico em destaque, ou seja, a presença da imunidade tributária.

j) Síntese conclusiva sobre imunidade recíproca na Constituição e nos precedentes do STF

Conforme desenvolvido, no que se refere às imunidades tributárias recíprocas, a literalidade do texto constitucional, para todos os fins pragmáticos, não é observada, caso se examinem a jurisprudência e doutrina dominante.

Assim, pode-se sintetizar o entendimento da seguinte forma:

A imunidade tributária recíproca se aplica à espécie tributária impostos.

Especialmente revisitando a jurisprudência, o STF não tem reduzido a imunidade tributária recíproca aos impostos que, segundo o CTN, incidiriam sobre renda, patrimônio e serviços. Por isso, entes federados, autarquias e fundações não se sujeitam, por exemplo, ao IOF.

Diferentemente da literalidade do art. 173, § 2º da CRFB, as empresas públicas e sociedades de economia mista podem se valer da imunidade tributária recíproca. Para isso, o serviço deve ser público, prestado sob o regime de monopólio e não se deve buscar lucro.

A imunidade tributária recíproca deve ser estendida às Parcerias público-privadas (PPP), quando houver subvenção pública, desde que os requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/14 sejam observados, em especial, que os valores sejam integralizados/revertidos ao patrimônio público e não ocorra distribuição de recursos/lucros.

No que se refere às atividades essenciais ou delas decorrentes como condição para se fazer jus à imunidade tributária recíproca e prestação de serviços disponíveis para o livre mercado, o STF tem interpretação historicamente ampla/extensiva e teleológica. Assim, a tese do “subsídio cruzado” tem sido observada, fazendo com que recursos obtidos em contraprestação de serviços não reservados ao monopólio fiquem imunes, tendo em vista a ausência de perseguição do lucro e o endereçamento para manutenção das empresas públicas

⁴⁸⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. Da imunidade das subvenções para investimento nas parcerias público-privadas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014.

ou sociedades de economia mista. Enfatizando, a imunidade tributária não será afastada quando o serviço estiver presente no livre mercado e for prestado por entidade imune. Não há que se falar em concorrência desleal e violação à livre concorrência, caso a entidade imune reverta os valores auferidos para os seus próprios fins.

1. Ainda que se tenha pagamento de taxas ou tarifas, o STF tem garantido o direito à imunidade, caso os demais elementos – não buscar lucro e reverter os valores para os fins de sua própria manutenção – sejam observados.

2. De fato, a imunidade tributária não exonera o promitente comprador de pagar impostos relativos ao imóvel. Isso porque ele terá a posse qualificada, ou seja, com *animus domini*, o que atrai a incidência do IPTU. Por esse motivo também – não é o único – pode-se dizer que o IPTU não se limita, quanto ao aspecto material, ao instituto jurídico da propriedade, nos termos do art. 1228 do Código Civil.⁴⁸¹

3.4.8.2.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

Templo, palavra de origem latina, *templum*, é o local em que se destina ao culto.

Sacha Calmon recorda que, em Roma, o culto era praticado em locais abertos, amplos e elevados. Atualmente, os templos, em regra, são edificações.⁴⁸²

Como anteriormente visto, a imunidade de templos de qualquer culto surgiu no Egito. Templos e sacerdotes eram agraciados com a imunidade. Naquele momento histórico, os templos, que eram imunes, serviam ainda de refúgio para pessoas que visavam afastar do governo, inclusive no que se refere ao exercício da pretensão tributária.⁴⁸³

O propósito de se garantir esse tipo de imunidade pode ser visualizado como meio de se tentar garantir e prestigiar a liberdade religiosa. Dessa forma, a tributação não pode ser exercida para que não se limitem ou criem obstáculos para o exercício da liberdade religiosa.

E mais, a liberdade religiosa, como direito positivo, é vista como princípio e, assim, norteia a interpretação e a aplicação do direito.

No âmbito internacional, a **Declaração dos Direitos Humanos de 1948**, restou consagrada a liberdade religiosa, conforme artigo XVIII:

Todo ser humano tem direito à liberdade de pensamento, consciência e religião; este direito inclui a liberdade de mudar de religião ou crença e a

⁴⁸¹ “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. [...]” (BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a).

⁴⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 261.

⁴⁸³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 455.

liberdade de manifestar essa religião ou crença, pelo ensino, pela prática, pelo culto e pela observância, em público ou em particular.⁴⁸⁴

Mais à frente, o **Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos**, datado de 1966, que foi promulgado e internalizado no Brasil em 1992 por intermédio do **Decreto n. 592**⁴⁸⁵, ao tratar das liberdades, consignou expressamente a liberdade religiosa, entre os **arts. 18 e 20 e no 27**.⁴⁸⁶

Em 1981, a Declaração de Eliminação de Todas as Formas de Intolerância e Discriminação Fundadas na Religião ou nas Convicções da Organização das Nações Unidas⁴⁸⁷, igualmente consagrou a liberdade religiosa, em seu art. 1º:

Artigo 1º

§1. Toda pessoa tem o direito de liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Este direito inclui a liberdade de ter uma religião ou qualquer convicção a sua escolha, assim como a liberdade de manifestar sua religião ou

⁴⁸⁴ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris: ONU, 1948.

⁴⁸⁵ BRASIL. Decreto nº 592, de 6 julho de 1992. Atos internacionais. Pacto Nacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 7 jul. 1992c.

⁴⁸⁶ ARTIGO 18

1. Toda pessoa terá direito a liberdade de pensamento, de consciência e de religião. Esse direito implicará a liberdade de ter ou adotar uma religião ou uma crença de sua escolha e a liberdade de professar sua religião ou crença, individual ou coletivamente, tanto pública como privadamente, por meio do culto, da celebração de ritos, de práticas e do ensino.

2. Ninguém poderá ser submetido a medidas coercitivas que possam restringir sua liberdade de ter ou de adotar uma religião ou crença de sua escolha.

3. A liberdade de manifestar a própria religião ou crença estará sujeita apenas à limitações previstas em lei e que se façam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral públicas ou os direitos e as liberdades das demais pessoas.

4. Os Estados Partes do presente Pacto comprometem-se a respeitar a liberdade dos pais e, quando for o caso, dos tutores legais – de assegurar a educação religiosa e moral dos filhos que esteja de acordo com suas próprias convicções.

ARTIGO 19

1. ninguém poderá ser molestado por suas opiniões.

2. Toda pessoa terá direito à liberdade de expressão; esse direito incluirá a liberdade de procurar, receber e difundir informações e idéias de qualquer natureza, independentemente de considerações de fronteiras, verbalmente ou por escrito, em forma impressa ou artística, ou por qualquer outro meio de sua escolha.

3. O exercício do direito previsto no parágrafo 2 do presente artigo implicará deveres e responsabilidades especiais. Conseqüentemente, poderá estar sujeito a certas restrições, que devem, entretanto, ser expressamente previstas em lei e que se façam necessárias para:

a) assegurar o respeito dos direitos e da reputação das demais pessoas;

b) proteger a segurança nacional, a ordem, a saúde ou a moral públicas.

ARTIGO 20

1. Será proibida por lei qualquer propaganda em favor da guerra.

2. Será proibida por lei qualquer apologia do ódio nacional, racial ou religioso que constitua incitamento à discriminação, à hostilidade ou a violência.

[...]

ARTIGO 27

Nos Estados em que haja minorias étnicas, religiosas ou lingüísticas, as pessoas pertencentes a essas minorias não poderão ser privadas do direito de ter, conjuntamente com outros membros de seu grupo, sua própria vida cultural, de professar e praticar sua própria religião e usar sua própria língua.

⁴⁸⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Resolução 36/55**. Declaração sobre a eliminação de todas as formas de intolerância e discriminação fundadas na religião ou nas convicções. Paris: ONU, 1981.

suas convicções individuais ou coletivamente, tanto em público como em privado, mediante o culto, a observância, a prática e o ensino.

§2. Ninguém será objeto de coação capaz de limitar a sua liberdade de ter uma religião ou convicções de sua escolha.

§3. A liberdade de manifestar a própria religião ou as próprias convicções estará sujeita unicamente às limitações prescritas na lei e que sejam necessárias para proteger a segurança, a ordem, a saúde ou a moral pública ou os direitos e liberdades fundamentais dos demais.

No Brasil, os movimentos internacionais referendando a liberdade religiosa foram devidamente observados e, conseqüentemente, internalizados no direito positivo, com *status* constitucional.

Dessa forma, as **Constituições de 1891, art. 11, § 2^o**⁴⁸⁸, **1934, art. 17, II**⁴⁸⁹, e **1937, art. 32, ‘b’**⁴⁹⁰ proíbem o embaraço aos cultos pelo exercício da tributação.

A **Constituição de 1946** foi a primeira que reconheceu direta e ostensivamente a imunidade para os templos de qualquer culto, como se nota do **art. 31, V, ‘b’**⁴⁹¹.

Segundo Tácio Lacerda Gama, a positivação dessa imunidade na Constituição foi iniciativa de Baleeiro, atendendo pleito de Jorge Amado.⁴⁹²

As **Constituições de 1967 e 1969** igualmente referendaram a imunidade em apreciação, conforme se depreende, respectivamente, dos **arts. 20, III, ‘b’**⁴⁹³, e **19, III, ‘b’**⁴⁹⁴.

A **Constituição de 1988**, por sua vez, positivou expressamente essa imunidade tributária no **art. 150, VI, “b”**, e **§ 4º da Constituição**. Na verdade, o real ou total conteúdo decorre do entrecruzamento desses dispositivos citados com os **arts. 5, VI, e 19 da CRFB**.

A título de registro, vale apontar que outros países garantem a imunidade de templos.

Antes, ressalta-se que várias constituições de Estados Nacionais defendem a liberdade religiosa e dos templos, mas, não necessariamente, positivaram expressamente a imunidade tributária.

⁴⁸⁸ BRASIL. [Constituição (1981)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934

⁴⁸⁹ BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 24 fev. 1981.

⁴⁹⁰ BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 10 nov. 1937, republicado em 18 nov. 1937 e 19 nov. 1937

⁴⁹¹ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁴⁹² GAMA, Tácio Lacerda. Controvérsias sobre a imunidade dos templos de qualquer culto na jurisprudência recente do STF. P. 846 cap. 47. *In*: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter. **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?** Belo Horizonte: Arraes editores, 2019. cap. 47, p. 846.

⁴⁹³ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁴⁹⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1 Constituição, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília/DF, 30 out. 1969.

Pois bem.

Misabel Derzi destaca que a Constituição da Alemanha prevê a possibilidade de igrejas cobrarem impostos. Assim, o dízimo espiritual passa a ser imposto. O denominado *Kirchensteuer* seria adicional do imposto de renda, do imposto patrimonial ou do imposto territorial.⁴⁹⁵

Na mesma linha, a **Áustria** prevê o imposto eclesiástico, nos termos da **Lei n. 1.874**, denominada *Law on Recognition of Churches*.⁴⁹⁶

O Chile, em seu **art. 19, n. 6º** estipula a imunidade em questão:

Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas:

[...]

6º.- La libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público.

Las confesiones religiosas podrán erigir y conservar templos y sus dependencias bajo las condiciones de seguridad e higiene fijadas por las leyes y ordenanzas.

*Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones;*⁴⁹⁷

Misabel Derzi destaca que, em decisão de 1970, a Corte Constitucional dos Estados Unidos julgou constitucional a “[...] ‘guarda’ do domingo, assim como a prática de reconhecimento de imunidade tributária para as propriedades das igrejas.”⁴⁹⁸

O Uruguai, na Constituição de 1967, prevê que

Artículo 5º.- Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara,

⁴⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.151.

⁴⁹⁶ ÁUSTRIA. Lei nº 68/1.874 [Law on Recognition of Churches]. **Imperial Law Gazette (RGBI)**.

⁴⁹⁷ CHILE. [Constituição (1980)]. **Constitución Política de la República de Chile**. Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

⁴⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.150.

*asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones.*⁴⁹⁹

a) Previsão na Constituição de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, A previsão constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto decorre da conjugação de quatro dispositivos constitucionais.

São eles: **art. 5º, VI, 19, I, 150, III, 'b', e 150, § 4º:**

garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

[...]

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;

[...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

a) templos de qualquer culto;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

⁴⁹⁹ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

A previsão constitucional da imunidade tributária dos templos de qualquer culto decorre da conjugação desses quatro dispositivos constitucionais transcritos.

Os dois primeiros dispositivos, que são princípios, auxiliam na interpretação e aplicação do direito, em específico, da imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

O **art. 5º, VI da Constituição**, de pronto, traz a ideia de que a diversidade religiosa deve ser prestigiada.

Sacha Calmon atesta “o templo, dada a isonomia de todas as religiões, não é só a catedral católica, mas a sinagoga, a casa espírita kardecista, o terreiro de candomblé ou de umbanda, a igreja protestante, shinoísta ou budista e a mesquita maometana.”⁵⁰⁰

Assim, ao Estado compete ficar distante e viabilizar o livre exercício da religião, o que não significa dizer que não deva exercer o poder de polícia e fiscalizar para impedir ilegalidades e excessos, e proteger o exercício dos cultos.

Por sua vez, o **art. 19, I da Constituição** expressa que o Estado é laico. Mais uma vez, aponta a necessidade de o Estado se manter distante, evitando qualquer tipo de relação com templos ou exercício da religião, e impondo o dever de permitir o funcionamento, sem que qualquer embaraço seja praticado.

Dessa forma, poderia exsurgir o raciocínio plausível de que bastariam estes dispositivos, arts. 5º VI e 19, I da CRFB, para se garantir a imunidade tributária. Afinal, ao Estado cabe proteger e não criar embaraços aos templos. Sendo a tributação forma de embaraço, conforme histórica frase de Marshall, “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (*the power to tax involves the power to destroy*), por corolário lógico, a imunidade em questão poderia decorrer desses dois dispositivos.

Entretanto, o Constituinte deu maior contorno, segurança e previsibilidade, para imunidade dos templos de qualquer culto ao tratar do **art. 150, III, ‘b’ e § 4º da CRFB**, que deve ser lido, observado e interpretado, com os outros dois dispositivos em questão.

b) Classificação doutrinária da imunidade tributária dos templos

Quanto à classificação da imunidade em estudo, existe divergência entre doutrinadores.

De início, numa leitura apressada, como a imunidade recai sobre templos de qualquer culto, a leitura rápida e descontextualizada poderia levar à conclusão de que essa imunidade seria objetiva. Isso porque ela contemplaria um bem ou objeto, no caso, o templo.

⁵⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 261.

Deve-se afastar dessa leitura. Ora, não é o templo que pratica o culto. Na verdade, quem pratica o culto é a Igreja, pessoa jurídica, que tem a propriedade do templo – edificação.

Regina Helena Costa lembra que

os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Se a imunidade vincula-se ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea ‘b’ do inciso VI do art. 150 (§ 4º), trata-se da própria Igreja – esta, sim, possuidora de patrimônio, renda e serviços.⁵⁰¹

Então, nessa vertente expositiva, a imunidade tributária em estudo seria subjetiva, e não objetiva.

Contudo, como alternativa de pensamento e de classificação, Schoueri defende que se trata de imunidade tributária mista, possuindo, portanto, os aspectos objetivo e subjetivo.

Em relação ao aspecto objetivo, Schoueri assinala que a imunidade será do templo, ou seja, a edificação, o local, o prédio em que se realizam os cultos. Assim, independentemente de quem seja o proprietário jurídico do imóvel, em sentido amplo, caso esteja presente a figura do templo de qualquer culto, a imunidade tributária deve ser assegurada.⁵⁰²

Assim, imóveis de propriedade de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas que atuam na atividade econômica que estejam cedidos, emprestados, alugados etc. para Igreja que, naquele local, pratique cultos religiosos, a imunidade há que ser preservada.

Em termos práticos, pela presença da imunidade tributária, os municípios não poderiam cobrar IPTU do proprietário ou da Igreja, caso na edificação ou local exista templo de qualquer culto.

Embora não se tenha visto debates e análises específicas dessa tese no STF, o que leva à conclusão de que se trata de tema ainda excipiente, vale mencionar que há precedente não acolhendo esta argumentação, no **RE 325.822**, caso Mitra Diocesana de Jales e outras x Prefeito Municipal de Jales⁵⁰³

Registra-se que alguns municípios, como Belo Horizonte/MG⁵⁰⁴, por lei, garantem isenção para os templos de qualquer culto.

⁵⁰¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 172.

⁵⁰² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 461.

⁵⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 325.822-2**. Recorrentes: Mitra Diocesana de Jales e outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 18 dez. 2002g.

⁵⁰⁴ “Art. 4º: Ficam isentos de IPTU os imóveis edificados, ocupados como templo de qualquer culto por entidades religiosas que desenvolvam atividades sócio-assistenciais, observadas as disposições contidas em regulamento. Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo estende-se a imóvel edificado e ocupado por entidade de assistência social ou de educação infantil sem fim lucrativo registrada no respectivo conselho setorial.” (BELO HORIZONTE. Lei Municipal nº da Lei nº 8.291/2001).

Claro, para a corrente que defende a imunidade dos templos, objetivamente se verificando, seria incabível tratar de isenção. O tratamento constitucional da matéria afasta a possibilidade e a necessidade de o legislador infraconstitucional se dedicar ao tema.

Quanto ao aspecto subjetivo da imunidade em estudo, deve-se ter em vista o fato de que templo não aferirá renda e nem prestará serviços. Por isso, faz-se necessário levar em conta que a imunidade em questão se direciona à pessoa jurídica possuidora ou proprietária do templo de culto religioso. Assim, nos termos do § 4º do art. 150 da Constituição, as rendas e serviços que prestar serão imunes ao exercício do poder tributante.

c) Imunidade tributária (ir)restrita às finalidades essenciais

Como se nota ao longo desta tese, ao revisitar o instituto das imunidades tributárias, dedica-se atenção especial para identificar a forma de se interpretar e aplicar, sendo que, para tanto, os precedentes são revisitados.

Pois bem.

Numa leitura mais restritiva da imunidade dos templos de qualquer culto adviria da interpretação literal do **art. 150, § 4º da Constituição**, notadamente na passagem em que aponta a garantia da imunidade para pessoas jurídicas “[...] relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”⁵⁰⁵

As finalidades essenciais são ligadas à realidade e ao dia a dia da entidade. Estão diretamente correlacionadas ao seu propósito, razão de existir.

Nessa linha de pensamento, recursos obtidos de doações e dízimos estariam imunes. Por outro lado, os recursos obtidos de outras fontes – revendas de pães, doces, aplicações financeiras, aluguéis etc. – não se sujeitariam à imunidade.

Para fins de imunidades tributárias, a interpretação literal não tem recebido grande acolhida na jurisprudência e na doutrina.

Dessa forma, respeitados os parâmetros anteriormente tratados, a função pública, a ausência de capacidade contributiva e a inexistência de interesse em perquirir o lucro, não adentrando na ordem econômica para fins concorrenciais, a imunidade tributária há que ser garantida.

Assim, entidades que resolverem buscar outros meios para obtenção de recursos, não se restringindo aos meios tradicionais, para se manter, não devem se sujeitar à tributação.

⁵⁰⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

É de conhecimento que, artesanalmente, de forma desorganizada e com apoio de voluntários, igrejas produzem ou revendem pães, bolos e doces em geral.

O produto dessas operações é revertido para os seus fins, sendo, como dito, alternativa ou fator adicional para sua manutenção.

Inexiste capacidade contributiva e, tampouco, perseguição do lucro. Não há impacto na livre concorrência e, muito menos, relevância no mercado.

Claro, poderia gerar dúvidas e ser objeto de análise mais profunda, merecedora de reflexão, se a entidade tiver parque industrial ou lojas de grande extensão, com produção e vendas comparáveis com os agentes que atuam livremente no mercado.

Contudo, definitivamente, essa não é a regra com que, público e notoriamente, se depara.

A observância da neutralidade é ponto importante para esse tipo de análise. No entanto, é possível verificar com maior clareza, caso a caso.

Historicamente, o STF igualmente tem dado interpretação ampla e teleológica para imunidade tributária dos templos.

No **RE 325.822/SP**, caso Mitra Diocesana de Jales e outras x Prefeito Municipal de Jales, reconheceu-se imunidade para instituição religiosa sobre “IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados”.⁵⁰⁶

No **RE 578.692-9/BA**, caso São Jorge e Cemitério Britânico x Município de Salvador, concluiu-se que os cemitérios são extensão de entidades de cunho religioso e, por isso, fazem *jus* à imunidade tributária. Vale ressaltar que, no acórdão, ficou consignado que jazigos explorados comercialmente não são imunes, ainda que a família possa cultivar a memória nesse local.⁵⁰⁷ Isso porque a imunidade é subjetiva, isto é, leva em conta o sujeito constitucionalmente contemplado, no caso, os templos, e não as pessoas ligadas ao falecido que oram perante os jazigos nos cemitérios.

No Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial – **AgRg no ARE 895.972**, caso Município do Rio de Janeiro x Igreja Universal do Reino de Deus, o STF entendeu que “o fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade [...]”.⁵⁰⁸

⁵⁰⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 461.

⁵⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 578.562-9**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Eros Grau. Brasília, DF, 21 de maio de 2008e.

⁵⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 895.972**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravada: Igreja Universal do Reino de Deus. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 2 fev. 2016a.

3.4.8.2.3 Imunidade tributária sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei

a) Revisitação histórica

A **Constituição de 1946** positivou a imunidade de bens e serviços de “Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.”⁵⁰⁹

O texto constitucional de 1946 tinha duas características que merecem destaque.

A primeira se refere à suposta limitação da imunidade para bens e serviços, o que poderia proporcionar, numa leitura restritiva, conclusão de que renda não estaria imune.

A segunda, a Constituição, naquele momento, previa as condições para o exercício da imunidade em apreço: (1) aplicar os recursos no País e que (2) a renda obtida fosse redirecionada aos fins da entidade.

A **Constituição de 1967**, no **art. 20, III**, normatizou a imunidade sobre “patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei.”⁵¹⁰

O texto constitucional, dessa feita, fez prever expressamente a imunidade sobre a renda, não se limitando a bens e serviços. E mais, o Constituinte de 1967 modificou, ainda, ao trazer patrimônio, por ser mais amplo, em vez de bens.

Destaque-se que foram retiradas do texto constitucional as condições ou critérios para o exercício da imunidade subjetiva, ficando a cargo da legislação infraconstitucional.

Semelhante redação foi utilizada pela **Constituição de 1969**, ou, caso prefira, **Emenda Constitucional 01**, ao positivar o **art. 19, III, “c”**, a imunidade ora em enfoque: “o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei.”⁵¹¹

⁵⁰⁹ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁵¹⁰ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁵¹¹ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

Em termos de comparação com outros Estados Nacionais, vale apontar que o Peru, no **art. 19 da Constituição**, cuja redação foi transcrita anteriormente, prevê a imunidade para instituições de ensino.⁵¹²

Em sentido semelhante, a Constituição do Uruguai assim positivou no **art. 69**: “*Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios.*”⁵¹³

b) A redação na Constituição de 1988

A imunidade tributária em estudo possui abrigo nos **arts. 150, VI, ‘c’ c/c §4º da Constituição de 1988**:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.(grifos do autor).⁵¹⁴

Adicione-se, ainda, neste rol normativo, o disposto no **art. 195, § 7º da Constituição**:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (grifos do autor).⁵¹⁵

⁵¹² PERU. [Constituição (1993)]. **Constitución Política del Perú**. Oficialía Mayor del Congreso.

⁵¹³ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

⁵¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁵¹⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Considerando o disposto no texto constitucional, numa interpretação literal, seria possível concluir o seguinte: (1) aplicação apenas aos impostos, uma das espécies tributárias; (2) só teria cabimento aos impostos que incidam sobre patrimônio, renda ou serviços; (3) apenas entidades sindicais dos trabalhadores, e não dos empregadores, fazem *jus* à imunidade; (4) é necessário que não se tenha fins lucrativos;. (5) a imunidade tributária, nesse caso, dependeria de lei infraconstitucional, que teria a responsabilidade de arrolar as condições para o efetivo exercício do direito; (6) a imunidade compreende impostos sobre patrimônio, renda e serviços, desde que se tenha vínculo com as finalidades essenciais; (7) no caso de contribuição para seguridade social, haveria a presença de isenção, instituto ontologicamente distinto de imunidade; (8) ainda sobre a contribuição para seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social, portanto, espectro reduzido, podem se valer do direito à isenção; (9) por fim, torna-se necessário que lei traga as exigências para o exercício da isenção das contribuições para a seguridade social.

Antes de avançar, cumpre destacar que foi na Constituição de 1988 que, pela primeira vez, as entidades sindicais dos trabalhadores foram contempladas com a imunidade.

c) Os valores prestigiados pelo Constituinte

A imunidade tributária do **art. 150, VI, 'c' da Constituição**, diferentemente da recíproca, não pode ser implicitamente visualizada. Depende, assim, de previsão ou tratamento expreso, como muito bem fez o Constituinte de 1988.

As escolhas não podem ser discricionárias e infundadas, sob pena de retrocesso e resvalo em privilégios odiosos.

Sacha Calmon lembra que, assim como os templos, os partidos políticos, ligados à política, não são alvo de maiores críticas quando se garante imunidade tributária constitucional. Contudo, o mesmo não ocorre com as entidades educacionais e assistenciais.⁵¹⁶ Isso porque, não raras vezes, acusações, e até mesmo comprovações, de que desvio de finalidade é praticado, para atender interesses escusos de particulares, são trazidas à tona.

No que se refere aos partidos políticos, a imunidade tributária a eles concedida pelo Constituinte, tem como objetivo otimizar ou maximizar o exercício da democracia participativa pelo cidadão. Há ligação estreita com o pluralismo partidário, o regime democrático, previsto no **art.1º da CRFB**, e direitos fundamentais da pessoa humana, nos termos do **art. 17 da Constituição**.⁵¹⁷

⁵¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 262 e 263.

⁵¹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Não se pode deixar de registrar que, para existência jurídica dos partidos políticos, os preceitos constitucionais e legais devem ser observados, como estabelece o **§ 2º do art. 17 da Constituição**.⁵¹⁸

É de se destacar, ainda, que não atuam no mercado/domínio econômico e não exteriorizam capacidade contributiva.

As entidades sindicais dos trabalhadores veem na imunidade tributária instrumento viabilizador para liberdade associativa prevista no **art. 8º da Constituição**.⁵¹⁹ Adicionalmente, estimula que trabalhadores se reúnam e organizadamente possam ter maior participação no seio social, fiscalizando, atuando e pleiteando direitos, notadamente, àqueles ligados ao trabalho e emprego.

Com menor poderio econômico e mecanismos de organização pela luta de direitos, comparativamente com as entidades dos empregadores, nitidamente o Constituinte trouxe a imunidade tributária como meio ou instrumento garantidor para que os objetivos traçados possam ser mais facilmente alcançados.

A propósito, a não extensão da imunidade tributária para entidades sindicais dos empregadores é alvo de críticas por parte da doutrina. Assim leciona Hugo de Brito Machado, ao defender que “[...] a imunidade deve abranger as entidades em geral [...]”.⁵²⁰

É cabível e oportuna a argumentação de concessão da imunidade em sentido amplo, ainda que se diga que as entidades dos empregadores possam angariar recursos com maior facilidade.

Contudo, democraticamente, o Constituinte resolveu trazer esta limitação, dando, como visto, força ao direito ao associativismo e, ademais, à luta e defesa de direitos sociais dos trabalhadores, especialmente daqueles arrolados nos **arts. 6º e 7º da Constituição**.

Parece claro que o Constituinte, de certa forma, presumiu que as entidades sindicais patronais teriam maiores possibilidades econômicas para implementação a comparar com as entidades dos trabalhadores, motivo pelo qual a imunidade, no último caso, foi restritiva e delimitada.

As entidades educacionais e as entidades assistenciais farão *jus* à imunidade tributária caso atendam aos requisitos previstos em lei e sejam sem fins lucrativos.

⁵¹⁸ “[...] § 2º Os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral.”

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁵¹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁵²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293.

Nitidamente, o Constituinte estimula que entidades privadas venham, em colaboração com o Estado, a implementar esses direitos prestigiados pela Constituição. Essas entidades agregam e agem em campos que o Estado ainda falha ou está ausente, pelo senso comum. Portanto, não se pode olvidar o nítido interesse público.

Sem fins lucrativos, essas entidades podem exteriorizar capacidade econômica, contudo, não terão capacidade contributiva. Portanto, o afastamento da tributação não se restringe à opção política da imunidade. No caso, acrescenta-se que a ausência de capacidade contributiva impede qualquer exercício do poder tributante.

As entidades educacionais devem observar o preceito constitucional reservado entre os arts. **205 e 214 da Constituição**.

Caso a entidade educacional não tenha recebido autorização legal para funcionamento, a imunidade não pode ser contemplada. No caso Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecapi) x União Federal, **AgRg no RE 378.666-DF**, o relator, Ricardo Lewandowski lembrou que pelos termos do **art. 209, II da CRFB**, é possível a prestação de serviços educacionais por entidade privada, desde que ela observe os ditames legais. Entretanto, não se deve estender a imunidade tributária para entidades que não possuem autorização para funcionamento. Se assim o for, seria o mesmo que fomentar a atividade em desconformidade com a legislação.⁵²¹

No mesmo sentido, cita-se o **Ag.Rg. no RE 862.852**, caso Instituto Euvaldo Lodi (IEL/ES) x Município de Vitória, cuja *ratio decidendi* teve como parte da fundamentação:

Assim, se o texto constitucional, na parte que trata da educação, estabelece condições para o exercício do ensino, não há como reconhecer a caracterização de uma instituição educacional sem o cumprimento das normas gerais de educação nacional e sem a autorização e a avaliação de qualidade pelo Poder Público.⁵²²

Com esse pensamento, embora tenha sido mencionado que a imunidade deve ser interpretada de forma teleológica, o reconhecimento desse direito não pode ser garantido às instituições que não atendam aos requisitos legais, especialmente os reguladores, para o devido funcionamento.

⁵²¹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 378.666**. Agravante: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI. Agravado: Distrito Federal. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília/DF, 03 abr. 2012c.

⁵²² BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 862.852**. Agravante: Instituto Euvaldo Lodi. Agravado: Município de Vitória. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília/DF, 24 nov. 2015.

Claro, as entidades educacionais que tenham caráter lucrativo, ainda que exerçam atividade relevante que é dever do Estado e que sejam autorizadas a funcionar, não podem se valer da imunidade tributária.

As entidades assistenciais têm objetivos semelhantes àqueles reservados às entidades previdenciárias, caso se confronte o disposto no art. 201 com o art. 203 da CRFB.

Nos termos do **art. 203 da CRFB**,

A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes;

II - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

III - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

IV – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei (grifo do autor) ⁵²³

O ponto que merece grande destaque, nessa passagem, se refere ao acesso à assistência social de forma universal e gratuita, isto é, tal como a saúde, independe de pagamento de contribuição.

Em outras palavras, a seguridade social, que compreende a tríade saúde – previdência – assistência social, nos termos do **art. 194 da CRFB**, deverá ser implementada e garantida independentemente de pagamento de contribuições nos casos da saúde e da assistência social. É reforço à ideia de que o Estado deve garantir e proporcionar direitos e garantias fundamentais de forma universal.

Entretanto, a gratuidade em questão sofre temperamentos, conforme restará explicitado na seção 3.4.8.2.3.

d) Norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata

O preceito constitucional dos **arts. 150, VI, ‘c’ e § 7º do art. 195** da Constituição prevê a necessidade de atender requisitos em lei.

⁵²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Uma vez observada a dicção constitucional, é necessário ter cautela para não concluir que se trata de norma de eficácia limitada, ou seja, aquela que não recebeu do constituinte “[...] normatividade suficiente para sua aplicação, o qual deixou para o legislador ordinário a tarefa de completar a regulamentação das matérias nelas traçadas em princípio ou esquema.”⁵²⁴

A imunidade tributária está diretamente entrelaçada com o exercício da competência tributária constitucional, como visto. Não cabe, em nenhuma medida, a restrição sob o fundamento de que é necessária lei infraconstitucional trazendo as condicionantes.

Por isso, trata-se de norma de eficácia contida ou restringível. Dessa forma, como ensina Barroso, trata-se das normas que “[...] receberam, igualmente, normatividade suficiente para reger os interesses que cogitam, mas preveem meios normativos (leis, conceitos genéricos etc.) que podem reduzir a eficácia e aplicabilidade.”⁵²⁵

Tal como defendido por Paulo de Barros Carvalho⁵²⁶, Regina Helena Costa⁵²⁷, com o entendimento de que se trata de norma de eficácia contida, aduz que (1) não haverá frustração da vontade do Constituinte, que ficará suscetível à ação do legislador infraconstitucional, que poderá exercer o seu juízo de conveniência e oportunidade; (2) sendo essa imunidade de direito e garantia fundamental, conforme **ADI 939-7**⁵²⁸, a aplicabilidade é imediata, nos termos do **art. 5º, § 1º da CRFB**: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”⁵²⁹

Contudo, vale registrar que o STF, no Mandado de Injunção – **MI 232/RJ**, caso Centro de Cultura Prof. Luiz Freire x Congresso Nacional,⁵³⁰ por meio de voto condutor de Celso de Mello acabou concluindo que a norma seria de eficácia limitada. Em adição, apontou-se que o exercício do direito à imunidade não seria restringido, tendo em vista que o **art. 14 do CTN**, recepcionado pela Constituição de 1988, trazia os requisitos ou contrapartidas para o exercício do direito.

⁵²⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015., p. 249.

⁵²⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015., p. 248-249.

⁵²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 200.

⁵²⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 178-179.

⁵²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 de dezembro de 1993.

⁵²⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁵³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 232/RJ**. Requerente: Centro de Cultura Prof. Luiz Freire. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília/DF, 2 ago. 1991.

e) Requisitos constitucionais

- Ausência de finalidade lucrativa

Para a imunidade em estudo, a Constituição exige que (1) não se tenha caráter lucrativo e que (2) ocorra limitação/restrição para o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades das entidades.

Os partidos políticos e suas fundações e as entidades sindicais dos trabalhadores não objetivam lucro, motivo pelo qual, presumidamente, são sem fins lucrativos. Adicionalmente, não possuem capacidade contributiva, ainda que exteriorizem a capacidade econômica.

Claro, a presunção não pode ser tida como absoluta, competindo à fiscalização tributária verificar eventual desvio de finalidade, notadamente quando se identifica que pessoas naturais usam as entidades para obter benefícios ou vantagens ilegais em seu favor.

Os desavisados às vezes se impressionam com o montante de recursos que entram nos caixas das instituições educacionais e assistenciais, a formação e o tamanho dos seus patrimônios. Se houver exteriorização de capacidade econômica, que não se confunde com capacidade contributiva, muitos não conseguem compreender a manutenção ou garantia da imunidade, caindo no falso entendimento de que se busca ou tem lucro.

Estes critérios – montante de recursos movimentados e tamanho do patrimônio – são irrelevantes para fins de manutenção ou garantia da imunidade tributária.

O preponderante, na verdade, é que as entidades não tenham caráter lucrativo, isso é, todos os recursos obtidos sejam revertidos em favor dos nobres propósitos que justificam as existências.

Nessa linha argumentativa, em que se repete para frisar, as entidades não podem ser utilizadas como mecanismos de distribuir resultados para os seus dirigentes. Assim, todo o recurso obtido deve ser revertido em favor do objetivo institucional.

É possível obter *superávit* no final de um exercício, por exemplo, entretanto, ele não pode ser alvo de redirecionamento para os dirigentes, sendo imprescindível que sejam realocados para os propósitos das entidades imunes.

O lucro é ligado à ideia de empresa. As entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos não existem para “[...] dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruísta.”⁵³¹

Hugo de Brito Machado com precisão assevera

⁵³¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 181.

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.⁵³²

É importante consignar que as entidades elencadas no **art. 150, VI “c” da CRFB** não se confundem com entidades filantrópicas. Para se valer da imunidade tributária em estudo, a filantropia não é condição ou requisito constitucional.

As entidades filantrópicas sobrevivem de doações ou repasses estatais e reverterem tais recursos em favor do próximo, prestando serviço em sentido amplo ou exercendo a assistência social. Na filantropia, as pessoas com menores possibilidades e oportunidades experimentam auxílio, amparo e acolhida gratuitamente.

As entidades beneficentes de assistência social podem ser equiparadas às entidades filantrópicas, posto que pelo menos uma parcela de pessoas será contemplada gratuitamente com serviços de saúde, educação, moradia etc. Contudo, nos casos em que não sejam prestados serviços gratuitamente, ainda que se tenha o caráter não lucrativo, o instituto da filantropia inexistirá.

Por isso, não basta que se tenha instituição sem fins lucrativos para que seja garantido o direito à imunidade tributária das contribuições, prevista no art. 195, § 7º da CRFB. Claro, além de ser sem fins lucrativos, a entidade precisa ser beneficente, ou melhor, entidade beneficente de assistência social.

Portanto, como dito, ao menos uma parcela de pessoas deve ser contemplada com os serviços assistenciais independentemente de pagamentos, isto é, gratuitamente.

O relevante é que se tenha a presença de partido político ou fundação, entidade sindical dos trabalhadores, entidade educacional, entidade assistencial ou entidade beneficente que não tenham fins lucrativos.

Por isso, as entidades acima arroladas podem cobrar pelos serviços prestados. Não há qualquer impedimento e inexistente comando constitucional que afaste o direito à imunidade. Portanto, “A instituição precisa ser *non profits*, ou seja, não deve perseguir interesses econômicos, almejando a distribuição de lucros, como remuneração a seus investidores.”⁵³³

⁵³² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 293.

⁵³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

- Limitação ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais

Caso se opte pela interpretação literal e restritiva, a imunidade tributária em enfoque abarcaria apenas o patrimônio, a renda e os serviços efetivamente utilizados para as atividades institucionais. Logo, patrimônio inutilizado ou reservado para expansão e receitas atípicas poderiam estar sujeitos ao exercício do poder tributante.

Comparativamente com a imunidade recíproca, a ora em estudo se limita às finalidades essenciais das entidades, não abarcando a expressão “às delas decorrentes”.

Não obstante a clara delimitação textual, o STF tem interpretado e aplicado o direito em questão de forma mais ampla e buscando o caráter finalístico ou teleológico. Assim, permanecem imunes as receitas obtidas em decorrência de atividades estranhas desde que revertidas aos propósitos da entidade.

No caso Associação Hospital Osvaldo Cruz x Município de São Paulo, **RE 144.900-4**, reconheceu-se que preço cobrado pelo estacionamento de veículos no pátio interno da instituição não está sujeito ao ISS. Nem mesmo o fato de o estacionamento não estar ligado à atividade típica de um hospital não foi suficientemente forte para afastar a imunidade.⁵³⁴

Em sede de repercussão geral, no **RE 767.332**, caso Município de Belo Horizonte. x União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE,⁵³⁵ o STF reconheceu a imunidade tributária de IPTU para imóveis pertencentes a entidades imunes que estejam temporariamente ociosas. No mesmo sentido, o STF refutou argumento de que imóvel não estaria destinado às finalidades essenciais da entidade, manteve imunidade tributária e afastou dever de pagar ITBI no **RE 470.520-SP**⁵³⁶.

Revisitando precedentes do STF, o principal exemplo que se tem para ilustrar a conclusão é a **Súmula Vinculante n. 52** que reproduz a redação da **Súmula 724 do STF**:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF,

⁵³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 144.900-4**. Recorrente: Associação Hospital Osvaldo Cruz. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 22 de abril de 1997c.

⁵³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 767.332**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 31 out. 2013f.

⁵³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 470.520/SP**. Recorrente: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 17 set. 2013h.

desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.⁵³⁷

Da redação da Súmula, pode-se visualizar dois pontos importantes: (1º) imóvel da entidade imune não estará voltado para o seu propósito institucional, tanto que estará alugado para terceiros; (2º) a entidade imune receberá aluguéis, que seria receita atípica.

Pela interpretação ampliativa e teleológica historicamente adotada pelo STF, a pessoa jurídica imune não estará sujeita ao IPTU, caso seu imóvel esteja alugado para terceiros, e ao Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), PIS e Cofins quanto ao recebimento de aluguéis.

Fora do mercado concorrencial, ainda que exercendo atividade atípica, a entidade não perde a imunidade.

Essa situação poderá ser afastada caso reste identificado e provado que preço reduzido é praticado em decorrência da imunidade, o que violaria a igualdade e a livre concorrência.⁵³⁸ Adiciona-se, ainda, a necessidade da presença de atividade organizada e que, ainda que minimamente, a sua presença tenha relevância no mercado.

O ingresso de entidade imune para atipicamente executar ações ou funções não a desnatura e, em adição, passa a ser importante impulsionador para a livre concorrência. Afinal, quanto mais agentes estiverem no mercado, melhor.

Claro, como antecipado logo acima, a entidade imune, sem dever de pagar tributos, não pode ter prática predatória de preço no mercado, sendo que, para tanto, é necessária prova cabal, e não meras alegações.

Assim, por exemplo, caso a Instituição Benfíciente Lar de Maria venha a vender pães com valor abaixo do usual, a imunidade não deve ser afastada pelo simples argumento de que violaria a livre concorrência e a igualdade.

Para afastar o direito constitucional, é importante que sujeitos prejudicados com a suposta prática de preço reduzido sejam apresentados e que se tenha prova robusta, não cabendo alegação genérica ou “em tese”.

Por isso, reforça-se a crítica feita anteriormente ao STF, quando julgou o **RE 601.720**, caso Município do Rio de Janeiro x Barrafor Veículos Ltda.⁵³⁹, e **RE 594.015**, ainda não finalizado, caso Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás) x Município de Santos.⁵⁴⁰

⁵³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF, 22 jun. 2015b.

⁵³⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 470.

⁵³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 abr. 2017e.

⁵⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 594.015/SP**. Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 6 abr. 2017d

O STF não somente afastou a imunidade tributária de imóveis de propriedade de entes federados sob, respeitosamente, a fraca alegação de que, sem a cobrança de IPTU, ocorreria desequilíbrio concorrencial, como acabou ampliando competência tributária ativa municipal sem a indispensável Emenda Constitucional, em total inobservância ao princípio democrático e separação de poderes. Admitiu-se, com isso, a incidência sobre algo que não é propriedade e nem mesmo posse com *animus domini* e exigência de quem não é proprietário ou possuidor com *animus domini*.

Não se pode olvidar que a *ratio decidendi* dos Recursos Extraordinários destacados vai totalmente de encontro ao raciocínio externado na **Súmula Vinculante n. 52**, o que resulta numa incoerência interna institucional do STF que, respeitosamente, merece atenção.

Até por isso, defende-se que um tribunal, como instituição, não deve ser coerente apenas com os dispositivos ou resultado que profere nos casos julgados. Igualmente importante, os fundamentos ou a causa de decidir sejam articulados e coerentes. Não basta que uma decisão seja argumentada, ela precisa ser fundamentada.

As decisões precisam ser das instituições, dos tribunais, e não dos juízes. Na ideia de integridade, não se pode admitir, sob pena de ofensa à segurança jurídica, que fundamentos diametralmente opostos estejam simultaneamente presentes numa Corte Suprema.

O respeito ao passado é medida que impera. No caso de superabilidade de entendimento, conforme largamente desenvolvido, forte ônus argumentativo deve ser apresentado. Enfim, o direito não precisa e nem merece ficar engessado, podendo ser modificativo, tanto no plano legislativo, quanto no judicial. O que não se pode admitir é reviravoltas jurisprudenciais infundadas ou com pouca argumentação e reflexão. O pior cenário é a incoerência de argumentos e fundamentos dentro de uma instituição.

- f) O reconhecimento da imunidade tributária para impostos que não incidam somente sobre patrimônio, renda e serviços

Revisitando precedentes do STF, pode-se visualizar casos que salvaguardam direito à imunidade para impostos que, pela classificação infraconstitucional, não têm abrangência limitada ao patrimônio, renda e serviços.

Dando maior amplitude à imunidade, como tradicionalmente o faz, o STF reconhece o direito em relação ao ICMS em operações de vendas ou revendas.

No paradigma aqui revisitado, Dias Toffoli ressalta que:

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.

[...]

No mesmo sentido, cito julgados mais recentes: ARE nº 758.886/MGAgR,

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 **Cármen Lúcia**, DJe de 5/3/10.”⁵⁴¹

A propósito, vale destaque passagem do voto do Ministro Gilmar Mendes no Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário. – **Edv RE 210.251**, caso Estado de São Paulo x Instituição Beneficente Lar de Maria, foi chancelada a imunidade de ICMS nas operações de vendas/revendas e, como importante argumento, foi aduzida a ausência de violação à livre concorrência:

Quando se diz que essa entidade vai entrar no mercado com uma vantagem comparativa diversa, é essa a intenção do contribuinte, porque essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades [...] de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições.⁵⁴²

A Instituição Beneficente Lar de Maria teve outro êxito no STF, no ano de 2006, nos **EDv no RE 186.175-4/SP**⁵⁴³, o que a desonerou do dever de pagar ICMS.

No caso de ICMS na importação, no **AgRg no AI 476.664/RS**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, o STF manteve a decisão recorrida e garantiu direito à imunidade nas operações de importação de equipamentos

⁵⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

⁵⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003a.

⁵⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 186.175-4**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relatora: Ellen Grace. Brasília, DF, 23 de agosto de 2006a.

médico-hospitalares por entidade hospitalar. Joaquim Barbosa asseverou que, nas operações de importação, o contribuinte do tributo é o importador, e não o vendedor. As figuras de contribuinte “de fato” e “de direito”, portanto, se confundem.⁵⁴⁴

No **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida ⁵⁴⁵, o recurso do Estado foi desprovido e, unanimemente, reconheceu-se a imunidade para fins de ICMS nas aquisições feitas pelo Recorrido.

No **RE 87.913**, caso União Federal x Santa Casa de Misericórdia de Birigui, o STF reconheceu imunidade para fins de II na operação de importação de aparelho de “raio x”. Com causa de decidir, o relator, Ministro Rodrigues Alckmin assinalou que o bem pertence ao patrimônio da Santa Casa e, por isso, seria possível garantir a imunidade do II.⁵⁴⁶

Há precedentes, ainda, garantido imunidade para IOF. Em 1996, no **RE 196.415-PR**, caso União x Município de Campo Mourão⁵⁴⁷, o acórdão proferido pelo TRF-4 foi mantido e o direito à imunidade foi reconhecido. Ainda, cita-se o **AgRg no RE 259.976/RS**, caso OAB/RS x União Federal⁵⁴⁸, **RE 233.843/MG**, caso Município de Belo Horizonte x Caixa de Assistência de Advogados de Minas Gerais ⁵⁴⁹, e **RE 405.267-MG**, caso Município de Belo Horizonte x Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais⁵⁵⁰.

g) A imunidade dos impostos deve atender requisitos da lei complementar

- A hipótese dos impostos

O **art. 150, VI, III, “c” da Constituição** garante a imunidade para impostos às pessoas jurídicas nele elencadas, desde que não possuam caráter lucrativo e que os requisitos da lei sejam atendidos.

⁵⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 abr. 2010i.

⁵⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de setembro de 1996c.

⁵⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 87.913**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Santa Casa de Misericórdia de Birigui. Relator: Rodrigues Alckmin. Brasília, DF, 9 de dezembro de 1977.

⁵⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 196.415**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Município de Campo Mourão. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 21 de maio de 1996b.

⁵⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 259.976**. Agravante: União. Agravado: Ordem dos Advogados – Seção do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 23 mar. 2010a.

⁵⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 233.843**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: Caixa de Assistência de Advogados de Minas Gerais. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 1 dez. 2009j.

⁵⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 405.267**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 6 set. 2018b.

Como exposto anteriormente, montante movimentado, *superávit*, tamanho do patrimônio etc. não são lucros ou não apontam a presença do caráter lucrativo. Nesse quesito, constitucionalmente vedada é a distribuição de resultados ou que os dirigentes ou fundadores tirem proveito das entidades contempladas pelas imunidades.

Restou articulado que não se trata de norma de eficácia limitada o fato de a Constituição prever a necessidade de que sejam “atendidos os requisitos da lei”. O que se tem, na verdade, é norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata, por se estar diante de direito e garantia fundamental.

Há linha de entendimento de que lei complementar e lei ordinária podem tratar de imunidade tributária dos impostos. O raciocínio está pautado, em síntese, no sentido de que a lei complementar poderia trazer os pressupostos centrais e à lei ordinária caberia pormenorizá-los ou regulamentá-los.

Entretanto, não raras as vezes a legislação ordinária, editada pelo próprio ente, acabava alargando as hipóteses tratadas em lei complementar, criando requisitos e reduzindo o pleno exercício da imunidade.

Com precisão, Sacha Calmon refuta a utilização de lei ordinária, uma vez que, assim sendo, o próprio ente federado competente acabaria regulamentando limitações postas em face deles.⁵⁵¹

Na mesma linha de pensamento Schoueri, que é enfático ao assinalar:

Efetivamente, pífia seria a imunidade, se seu gozo dependesse da decisão do próprio poder tributante. Melhor seria falar em isenção, não em imunidade. Ao exigir lei complementar, assegurou o constituinte que nenhum legislador ordinário (federal, estadual distrital ou municipal) tivesse qualquer influência quanto aos requisitos para seu gozo.⁵⁵²

Adicionalmente a esse forte argumento, deve-se ter em mente a necessidade de interpretar o texto constitucional com unidade, justeza e conformidade. Logo, a resposta de qual veículo legislativo a ser adotado é claramente extraída do **art. 146, II da CRFB**, que textualmente reserva à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁵⁵³.

Conforme amplamente exposto ao longo desta tese, as limitações constitucionais ao poder de tributar compreendem os princípios, as competências e as imunidades. Nesse sentido,

⁵⁵¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra da (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998, p. 223-239.

⁵⁵² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 473.

⁵⁵³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

a leitura do **art. 150, VI, “c” da Constituição** deve ser feita em conjunto com o disposto no art. 146, II da CRFB, o que conduzirá na inafastável conclusão de que cabe à lei complementar nacional trazer os requisitos para o exercício do direito constitucional à imunidade.

Ainda, por meio de lei complementar nacional, os requisitos serão os mesmos para todos os níveis da federação, evitando, assim, potencial edição de quase 6.000 (seis mil) leis diversas tratando do tema. Imagine se cada ente subnacional resolve editar lei regulamentando imunidades tributárias?

Assim, por exemplo, será reduzido o risco de uma pessoa jurídica ter reconhecido administrativamente o seu direito à imunidade em um município e, em outro, não. Até mesmo, município reconhecer, e o estado ou Distrito Federal concluir em sentido diverso.

A lei complementar nacional, portanto, evita que ente federado venha a criar regras para si, limitando exercício da competência tributária, bem como uniformiza em todo território os requisitos para o pleno exercício do direito constitucional.

– A hipótese das contribuições para seguridade social

A exposição deste ponto relativamente às contribuições para seguridade social deve ser dissociada daquela reservada aos impostos.

Historicamente, a imunidade das contribuições para seguridade social, pelas entidades de assistência social, sempre foi alvo de grandes debates judiciais, primeiramente em face do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e, após a “Super Receita” no ano de 2007, da Receita Federal do Brasil.

A sua previsão constitucional tem sustentáculo na ausência de capacidade contributiva e no objetivo ou princípio da solidariedade fiscal.

Enquanto o **art. 150, VI, “c” da CRFB** garante a imunidade tributária – espécie tributária impostos – para partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, desde que não tenham caráter lucrativo e atendam aos requisitos previstos em lei complementar nacional, o **art. 195, § 7º da CRFB** prevê a isenção – leia-se imunidade – “[...] de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”⁵⁵⁴

⁵⁵⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

No Mandado de Injunção – **MI 232/RJ**, caso Centro de Cultura Prof. Luiz Freire x Congresso Nacional,⁵⁵⁵ julgado em 1991, o STF apontou que o termo isenção utilizado no art. 195, § 7º da CRFB é impróprio e, por conseguinte, deve-se interpretá-lo como imunidade.

Como se nota do texto transcrito, para fins de contribuição para seguridade social, as entidades beneficentes de assistência social poderão fazer jus à imunidade tributária.

Nessa linha, duas situações devem ser visualizadas de forma dissociada: (1ª) o que seriam entidades beneficentes de assistência social? (2ª) qual lei tratará dos requisitos para o exercício do direito à imunidade?

Pois bem.

Vale revisitar pressupostos importantes, que já foram tratados nesta tese.

Os partidos políticos devem observar os arts. 1º e 17 da CRFB e atender os pressupostos legais para fins de registro do estatuto no Tribunal Superior Eleitoral (TSE). Assim, por exemplo, associações, formais ou não, que visem discutir projetos políticos, ideais, ideias etc. não podem ser equiparadas aos partidos políticos. Para a criação jurídica de partido político, repita-se, os pressupostos constitucionais e legais devem ser observados.

Na mesma linha, entidade sindical, para fins de existência jurídica, deve atender os requisitos constitucionais e legais. Necessário ter em vista, inicialmente, o disposto no art. 8º da CRFB. Eventuais organizações que não atendam esses requisitos não podem ser configuradas como entidades sindicais, o que, por conseguinte, afasta o direito constitucional à imunidade.

O art. 209 da CRFB abre espaço para que o ensino seja explorado pela iniciativa privada, desde que cumpra as normas gerais da educação nacional e tenha autorização e avaliação de qualidade. E mais, o art. 214 da CRFB remete à lei o dever de estabelecer

o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas [...]⁵⁵⁶

Neste sentido, o surgimento e a presença de instituições de ensino dependem de que as formalidades constitucionais e legais sejam observadas. A adequação aos pressupostos que viabilizam a edição de ato administrativo vinculado que autorize o funcionamento.

⁵⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 232/RJ**. Requerente: Centro de Cultura Prof. Luiz Freire. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília/DF, 2 ago. 1991.

⁵⁵⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Assim, a reunião informal de alunos para aulas complementares, por exemplo, sem atender pressupostos legais, não pode ser equiparada à entidade educacional.

Até por isso, vale recordar que, com acerto, no caso Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipeccapi) x União Federal, **AgRg no RE 378.666-DF**, o STF decidiu que não se deve estender a imunidade tributária para entidades que não possuem autorização para funcionamento. Se assim o for, seria o mesmo que fomentar a atividade em desconformidade com a legislação.

Em síntese, os requisitos válidos para que se tenha a formalização jurídica das entidades contempladas com a imunidade em estudo – partidos políticos e seus institutos, entidades sindicais e instituições de educação e assistência social – não são reservadas constitucionalmente à lei complementar.

É dizer que a abertura, o funcionamento e a parte regulatória, como, por exemplo, ensino, não estão reservados à lei complementar, podendo ser tratadas em lei ordinária.

Entretanto, conforme restará melhor explicitado mais adiante, as contrapartidas para que as instituições ou entidades elencadas no art.150, VI, “c” e 195, § 7º da CRFB, façam jus à imunidade precisam ser tratadas em sede de lei complementar.

Então, o que seriam entidades beneficentes de assistência social que estão imunes às contribuições para seguridade social?

O STF há muito tem dado interpretação ampla, não se restringido àquelas entidades que implementam os objetivos delineados no **art. 203 da CRFB** sem a cobrança de contribuições.

Depois de analisar vários precedentes, o Tribunal firmou posição no sentido de equiparar entidade de previdência complementar privada que não cobre contribuição dos beneficiados à instituição de assistência social sem fins lucrativos. O tema é objeto da **Súmula 730 do STF**.⁵⁵⁷

O STF poderia ter alcançado interpretação restritiva do termo “entidade beneficente de assistência social”, caso optasse por delimitar as hipóteses aos incisos do art. 203 da CRFB e, especialmente, exigir a universalidade e gratuidade dos serviços. Talvez, essa seria a conclusão mais fácil por independender de maior esforço hermenêutico.

Ora, bastaria dizer que seguridade social contempla saúde, previdência e assistência social e, assim, o art. 195, § 7º da CRFB garantiu imunidade tributária apenas para entidades

⁵⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 730**. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. Brasília, DF, 11 dez. 2003f.

beneficentes de assistência social, não abarcando, por conseguinte, institutos de educação e entidades ligadas à saúde e à previdência.

Com o mesmo raciocínio, o art. 150, VI, “c” garantiria a imunidade tributária para os impostos em favor dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, institutos de educação e assistência social. Logo, os setores da saúde e previdência igualmente não seriam contemplados com a imunidade de impostos.

O STF histórica e tradicionalmente não seguiu o caminho mais raso para o exercício da hermenêutica, notadamente quando se tem em vista o estudo da imunidade tributária. Com acerto, tratou de dar interpretação ampliada e teleológica, ao compreender que as entidades de assistência social poderiam ser enquadradas em situações diversas daquelas literalmente escritas no art. 203 da CRFB, em especial, saúde, educação e previdência. Com outras palavras, o STF não se valeu da literalidade para concluir que entidades de saúde, previdência e educação, não são de assistência social, uma vez que a Constituição dividiria ou distinguiria todos estes institutos.

Até mesmo porque, a rigor, esses três pilares certamente se encaixam nos incisos do disposto no art. 203 da CRFB. Afinal, sem garantir saúde, previdência e educação, não há que se falar em proteção às pessoas, amparo às crianças e adolescentes, a integração social de pessoas com deficiências físicas e a garantia de salário mínimo de benefício aos idosos e pessoas com deficiências.

Marcante no STF, ao editar a **Súmula 730**, em que garantiu imunidade tributária para os impostos às entidades de previdência complementar, foi a conclusão de relativizar a gratuidade, que passou a ser apenas relativa, e a universalidade. Dessa forma, o STF entendeu que entidade de previdência complementar privada é entidade assistencial, embora não se tenha o caráter universal e que cobrança não seja endereçada aos beneficiados.

A conclusão alcançada pelo STF é corroborada por parte da doutrina, como, por exemplo, Misabel Derzi⁵⁵⁸. Contudo, é refutada por outra parte, como Regina Helena Costa.⁵⁵⁹

Contraponto entendimento do STF, Regina Helena Costa assinala que a Constituição de 1988 dissociou claramente entidade de assistência social da previdência, mais especificamente, previdência complementar ou fundo de pensão. Em síntese, assim assevera a autora:

Trata-se de atividade não excludente da tributação de seus beneficiários, justificando, também, por essa razão, não estarem as instituições fechadas de

⁵⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 157-167.

⁵⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 192-193.

previdência privada, sem fins lucrativos, que atuam paralelamente à previdência social oficial, infensas à tributação.⁵⁶⁰

Conquanto exista fundada divergência doutrinária sobre o tema, cumpre registrar que, pelo entendimento do STF, as instituições de assistência social contemplam as entidades de previdência, saúde, cultural e educação.

A propósito, segundo a Corte, no **RE 636.941/RS**, caso União Federal x Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul,

[...] ‘instituições de assistência social e educação’ prescrita no art. 150, VI, ‘c’, cuja conceituação e regime jurídico aplicam-se por analogia, à expressão ‘entidades beneficentes de assistência social’ contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/1946, CF/1967 e CF/1969 e das premissas fixadas pela Súmula n. 730.⁵⁶¹

Esforçando um pouco mais a linha de raciocínio aqui proposta, questiona-se: e as instituições de educação e de saúde que cobram valores dos beneficiados?

Como visto, no que se refere aos impostos, anteriormente tratado, o que se exige é que essas instituições não tenham fins lucrativos e atenda aos requisitos previstos em lei complementar, nos termos do art. 150, VI, “c” da CRFB.

No que tange às contribuições, em vez de entidade de assistência social, o art. 195, § 7º da CRFB contempla entidade beneficente de assistência social. Assim, a gratuidade poderia ser uma necessidade para que a imunidade seja contemplada nessa hipótese.

Em que pese ser sedutora essa linha de entendimento, convence o argumento de Misabel Derzi ao assegurar a gratuidade parcial:

Mesmo assim, nas hipóteses de assistência social, imunes segundo o art. 195, §7º, o STF sempre exigiu uma gratuidade relativa, cobrando-se de alguns para beneficiar a outros, jamais a total. E isso por fundamentos lógicos e de fundo: a instituição *por bono* que exercer suas atividades, exclusivamente por meio de doações de terceiros, ou ainda por meio de subvenções públicas, não necessita de manto imunitório. Se a imunidade existisse apenas tais entidades beneficentes, sustentadas pelo Estado ou pela caridade, ela perderia sua razão de ser.

É importante, pois, deixar claro que o requisito da gratuidade total não é aplicável segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (que admite a assistência social autossustentada), nem mesmo em relação às instituições beneficentes de assistência social, imunes às contribuições sociais [...].⁵⁶²

⁵⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 193.

⁵⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 636.941**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 13 fev. 2014a.

⁵⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 167.

Entende-se como totalmente cabível a cobrança de contrapartida de parte dos contemplados, desde que alguma parcela desses sejam contemplados com redução ou com a gratuidade. Na verdade, o ideal seria que os parâmetros viessem a ser urgentemente tratados em lei, ou melhor, em lei complementar.

Relativamente ao fundamento de excluir a exigência de as entidades serem sem fins lucrativos, entende-se que esse ponto merece melhor reflexão.

Contudo, relativamente às contrapartidas propostas por Hugo de Brito Machado, compreende-se que são válidas e que os números sugeridos são pertinentes. Todavia, cabe tratar do tema o legislador nacional complementar, que há muito está atrasado.

Como corolário, vem à tona outra importante e árdua discussão: seria inconstitucional lei ordinária que venha a trazer critérios para que uma entidade seja rotulada, ou melhor, certificada como entidade beneficente de assistência social, por intermédio da emissão do Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas)?

A **Lei 12.101/09**⁵⁶³ tratou de regulamentar a certificação – Cebas – e os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social.

Então, poderia essa mesma lei, que regulamenta o CEBAS, exigir que, por exemplo, a entidade, para ser de assistência social, dentre outros requisitos, conceda anualmente “[...] bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 5 (cinco) alunos pagantes”, nos termos do art. 13, III?⁵⁶⁴

É uma linha tênue: esse tipo de norma seria uma pormenorização infraconstitucional criando critérios objetivos para que uma entidade se enquadre como beneficente de assistência social? Nesse caso, lei complementar seria exigível?

Entende-se como necessário dividir esse ponto entidade beneficente para, pelo menos, duas frentes: (1ª) constituição, funcionamento e regulação das atividades pela entidade, inclusive que permitirá o recebimento de transferências governamentais; (2ª) contrapartidas ou exigências para o gozo da imunidade em destaque.

⁵⁶³ BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 30 nov. 2009k.

⁵⁶⁴ BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 30 nov. 2009k.

No que se refere à primeira frente, a Constituição prevê ou exige que lei ordinária venha a tratar o tema, nos termos dos **arts. 194 e ss., 209 e 214**.

Assim, o **art. 13, I e II da Lei 12.101/09** é material e formalmente constitucional ao prever que:

Art. 13. Para fins de concessão ou renovação da certificação, a entidade de educação que atua nas diferentes etapas e modalidades da educação básica, regular e presencial, deverá:

I - demonstrar sua adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE), na forma do art. 214 da Constituição Federal;

II - atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação;⁵⁶⁵

Em outros termos, a exigência para abertura, funcionamento, requisitos exigidos para diretrizes do serviço educacional, bem como a concessão e renovação do Cebas, tenham que atender as condições previstas em lei ordinária.

A propósito, essa linha de raciocínio corrobora com entendimento antigo do STF, como se depreende do **RE 93.770/RJ**, caso Serviço Social da Indústria – Sesi – Departamento Regional do Estado do Rio de Janeiro x União Federal.⁵⁶⁶

Igualmente, não se vê como inconstitucional lei ordinária que crie requisitos, como, por exemplo, concessão de bolsas totais ou parciais, caso a entidade se habilite para receber recursos/repasses públicos.

Por outro lado, para o exercício do direito à imunidade, seja dos impostos, seja das contribuições da seguridade social, os requisitos a serem atendidos pelos pleiteantes, ou contrapartidas, devem estar previstos em lei complementar.

É impossível deixar de observar o disposto no **art. 146, II da CRFB**, que reserva formal e materialmente à lei complementar o dever de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

⁵⁶⁵ BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 30 nov. 2009k.

⁵⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 93.770-6**. Recorrente: Serviço Social da Indústria – SESI – Departamento Regional do Estado do Rio de Janeiro. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Soares Munoz. Brasília, DF, 17 mar. 1981a.

Assim, vê como acertada a formulação da **Tese 32** pelo STF, fruto do julgamento do *leading case* **RE 566.622**, que foi julgado concomitantemente com as **ADIs 2.028**⁵⁶⁷, **2036**⁵⁶⁸, **2228**⁵⁶⁹ e **2621**⁵⁷⁰:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.⁵⁷¹

Após o julgamento do plenário, os ministros passaram a decidir monocraticamente. No caso **Ag.Rg. no RO em MS n. 26.722**, caso Instituto São José x União, o ministro Roberto Barroso fundamentou que “Os requisitos materiais para o gozo de imunidade somente podem ser previstos em lei complementar”⁵⁷² e, em seguida, concluiu pela “Inconstitucionalidade da exigência de destinação de 20% da receita bruta em gratuidade (Decretos nºs 752/1993 e 2.536/1998).”⁵⁷³ Assim, a única negativa de concessão do Cebas sob o fundamento de que o percentual de gratuidade não foi observado não mereceu prevalecer nesse julgado.

No mesmo sentido foi a decisão no **RO em MS n. 28.228/DF**, caso Instituto Granbery da Igreja Metodista x União Federal.⁵⁷⁴

Com ênfase, cabe à lei ordinária tratar da criação, manutenção, funcionamento, diretrizes regulatórias para o bom desenvolvimento das atividades, segundo os parâmetros das legislações atinentes, conforme o caso, do direito civil, direito administrativo, direito

⁵⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relatora do acórdão: Min. Rosa Weber. Brasília/DF. 2 mar./2017.

⁵⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.036/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relatora do acórdão: Min. Rosa Weber. Brasília/DF. 02 mar./2017.

⁵⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.228/DF**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relatora do acórdão: Min. Rosa Weber. Brasília/DF. 2 mar./2017.

⁵⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.621/DF**. Requerente: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Relatora do acórdão: Min. Rosa Weber. Brasília/DF. 2 mar./2017.

⁵⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 566.622**. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 23 fev. 2017a.

⁵⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 26.722**. Recorrente: Instituto São José. Recorrida: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 set. 2017i.

⁵⁷³ BRASIL. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 abr. 1998c.

⁵⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 28.228/DF**. Recorrente: Instituto Granbery da Igreja Metodista. Recorrido: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 set. 2017j

regulatório etc. Em regra, não se admite atos discricionários para permissão de exercício regular do direito, competindo à entidade atender os pressupostos exigidos para todos em lei.

De igual forma, para que a entidade receba transferências, recursos ou subvenções do Poder Público, não se vê na Constituição reserva formal e material que contrapartidas sejam tratadas em lei complementar. Para tanto, admite-se a utilização de lei ordinária.

Todavia, em relação às contrapartidas para o exercício do direito à imunidade tributária, impostos e contribuições para seguridade social, não se consegue alcançar outra conclusão diferente daquela que exige a utilização de lei complementar.

Antes de avançar, vale lembrar que a Contribuição ao PIS, que tem previsão constitucional no **art. 239**, é integrante da seguridade social e, portanto, as entidades beneficentes ou instituições de assistência social e educação terão direito à imunidade, nos termos do art. 195, § 7º, como se depreende no **RE 636.941/RS**, caso União Federal x Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul.⁵⁷⁵

h) Os requisitos previstos em lei complementar nacional

Conforme externado no tópico anterior, os requisitos para o exercício da imunidade tributária subjetiva, que é limitação constitucional ao poder de tributar, devem ser previstos em lei complementar, em total respeito ao disposto no **art. 146, II da CRFB**. Estes requisitos devem ser observados e aplicados tanto para os impostos quanto para as contribuições.

Passa-se, agora, a fazer releitura dos requisitos previstos/positivados no **art. 14 do CTN**, que foi recepcionado com status de lei complementar.

- Não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de rendas a qualquer título

O CTN foi recepcionado pela Constituição, à luz do disposto no **art. 34, § 5º do ADCT**: “Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele [...]”.⁵⁷⁶

O CTN recebeu *status* de lei complementar, embora em sua origem ele seja formalmente fruto de lei ordinária.

Contudo, os artigos incompatíveis não foram recepcionados pelo atual texto constitucional.

⁵⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 636.941**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 13 fev. 2014a.

⁵⁷⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Nos termos do **art. 146, II da CRFB**, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser regulamentadas por lei complementar, como já explorado. Com a recepção do CTN pela Constituição de 1988, os requisitos para concessão da imunidade tributária estão previstos no **art. 14 do CTN**.⁵⁷⁷

Adiciona-se, ainda, o disposto no **§ 1º do art. 9º do CTN**.⁵⁷⁸

O primeiro requisito, tratado no inciso I, tem estreito elo com a previsão constitucional de que as entidades não devem ter fins lucrativos. Dessa forma, as rendas ou patrimônio precisam ser voltadas para os fins e objetivos das entidades e das instituições. Logo, não admite que fundadores ou gestores se beneficiem, direta ou indiretamente, do patrimônio e das receitas dessas entidades.

Isso não quer dizer que as entidades ou instituições não devam ser autossuficientes e, assim, buscar o lucro, ou melhor, *superávit* ou sobra, mas sim que elas sejam redirecionadas para os seus propósitos.

Merece menção que a vedação em análise não impede que, nos termos da lei, ocorra remuneração que não se confunde com lucro e/ou patrimônio.

Assim, caso dirigente, fundador etc. da entidade imune venha a efetivamente trabalhar, com vínculo, a remuneração deve ocorrer, em contrapartida ao trabalho ou serviço prestado, em total respeito ao texto constitucional, que veda o trabalho sem remuneração, exceto o voluntário.

No âmbito judicial esse raciocínio tem acolhida no STF, como, por exemplo, no **RE 93.463/RJ**, caso Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro x Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa.⁵⁷⁹

⁵⁷⁷ “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.)

⁵⁷⁸ “[...] O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.” (BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.)

⁵⁷⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 93.463**. Recorrente: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Recorrida: Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 16 abr. 1982.

Interessante fundamentação foi trazida pelo Desembargador Almeida Melo do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, ao julgar o caso SEBRAE x Município de Belo Horizonte:

[...] A teor do art. 14, I, do Código Tributário Nacional, o que faculta a tributação é o patrimônio ou as rendas (lucros) distribuíveis. A remuneração dos gerentes ou diretores-empregados, contratados pela entidade e que recebem salários fixos e previamente estabelecidos, representa custo e não infirma os requisitos conducentes ao reconhecimento da imunidade tributária, pois o fim específico assistencial é da entidade, não dos empregados que lhe prestam serviços como profissionais administradores. Rejeita-se a preliminar e dá-se provimento ao recurso.⁵⁸⁰

Em complemento, cumpre ressaltar-se, ainda, o disposto no **art. 4º, inciso VI da Lei n. 9.790/99**, que, ao qualificar as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos como Sociedades Cíveis de Interesse Público, dispõe que:

Art. 4º Atendido o disposto no art. 3o, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos cujas normas expressamente disponham sobre:

[...]

VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação; [...] ⁵⁸¹

Assim, correta a conclusão do STF em declarar como inconstitucional o art. 55, IV da Lei n. 8.212/91, que impedia a remuneração de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores. Como exposto, a remuneração em contrapartida a serviço efetivamente prestado a quem quer que seja não está no rol do art. 14 do CTN, sendo vedado lei ordinária trazer tal inovação.

Embora com redação diversa, contudo, com mesmo raciocínio externado até aqui, entende-se que são inconstitucionais, ainda que em parte, os **arts. 29, I, V e §§ da Lei n. 12.101/09**, por trazer parâmetros ou limitadores à remuneração não previstos em lei complementar, no caso, CTN:

⁵⁸⁰ MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (4ª Câmara Cível). **Apelação Cível nº 1.0000.00.273832-6/000**. Apelante: SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Apelado: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte/MG. Relator: Desembargador Almeida Melo. Belo Horizonte, MG, 17 out. 2002

⁵⁸¹ BRASIL. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 24 mar. 1999a.

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os [arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, **em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos**, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes **poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação**, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

[...]

V - não distribua resultados, dividendos, **bonificações**, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

[...]

§ 1º A exigência a que se refere o inciso I do **caput** não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício;

II - a **remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.**

§ 2º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 1º deverá obedecer às seguintes condições:

I - **nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e**

II - **o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.**

§ 3º **O disposto nos §§ 1º e 2º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.**⁵⁸² (destaque-se)

⁵⁸² BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, publicado em 30 nov. 2009k

Nos termos do disposto do artigo acima transcrito, entende-se que as passagens destacadas em negrito são inconstitucionais.

Por um lado, o legislador avançou em 2009, por meio da Lei 12.101, em comparação com sua atividade exercida em 1991, por intermédio da Lei n. 8.212. Isso porque passou a admitir a remuneração como contrapartida a serviços prestados, tanto para os dirigentes – com limite de 70% do limite pago para servidores públicos federais – como para diretores não estatutários. Até mesmo porque, nos dias de hoje, o trabalho voluntário não pode ser imposto a ninguém e a tentativa de profissionalizar, mesmo serviços como educação, saúde e assistência, é medida que impera.

A propósito, alinhado com raciocínio aqui desenvolvido, Schoueri traz argumento pragmático:

Ora, considerando que as associações crescem geometricamente em importância na sociedade brasileira, seria uma visão míope esperar que elas mantivessem uma gestão amadora, composta apenas por voluntários. Se tal requisito pode ser esperado de pequenas associações, hoje se identificam entidades de grande porte, que cumprem importante papel na assistência social e na educação, cuja gestão exige a atuação profissional.⁵⁸³

De outro lado, no entanto, parametrizar a remuneração, impondo limite, impedir a concessão de bonificações e vantagens, que, como regra, devem ser extensíveis a todos os colaboradores ou para quem ocupe os mesmos cargos na instituição, são limitadores e contrapartidas indevidamente previstas em lei ordinária.

Com ênfase, não cabe à lei ordinária, dessa forma, trazer institutos diversos ou criar parâmetros incompatíveis com a lei complementar.

A rigor, ao impedir que um colaborador tenha tratamento igual àquele implementado dentro e fora da instituição sem fins lucrativos parece claramente violar festejado direito fundamental. Ora, como sustentar a desigualdade nesse caso? Há discriminação é legítima e justificante?

Igualmente não cabe à lei ordinária impor restrições de contratações de parentes.

Portanto, ainda que tais limitações fossem previstas em lei complementar, o conteúdo poderia ser questionado por violar preceitos de ordem constitucional, como a igualdade e a busca do pleno emprego.

Havendo abusos – remuneração mais alta, “trabalho fantasma”, desqualificação clara e objetiva para ocupação de cargos, desvios de finalidade etc., a legislação existente está disponível para, com devido processo legal, punir exemplarmente.

⁵⁸³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 474.

Adicionalmente, a fiscalização deve investigar e verificar se, sob o pretexto de ser remuneração, há prática de distribuição disfarçada de lucros, rendas ou patrimônio. Como amparo e referência legal, basta voltar os olhos para o instituto da distribuição disfarçada de lucros, que se encontra regimentada no Regulamento do Imposto de Renda, **art. 528**⁵⁸⁴ e **seguintes**.

Enfim, entende-se como inconstitucionais porque são injustificados os tratamentos diferenciados trazidos abstratamente no art. 29 da Lei n. 12.101/09. Há indícios claros de violação à igualdade de tratamento e de obstáculos para busca do pleno acesso ao emprego.

Portanto, além de inconstitucionais, ainda que parcialmente, entende-se que os dispositivos acima mencionados são desnecessários, uma vez que o instituto legal da distribuição disfarçada de lucros é suficientemente forte para suprir a necessidade de fiscalizar eventuais abusos ou desvios de finalidades.

Como contraponto à linha aqui defendida há entendimento de autores, como Regina Helena Costa, no sentido de que os referidos dispositivos “[...] constituem desdobramentos das prescrições já contidas no art. 14 do Código Tributário Nacional, que abriga os requisitos para a fruição da imunidade [...]”⁵⁸⁵

- Aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.

Há exigência, ainda, que os recursos sejam mantidos no País, sendo vedado o envio ao exterior.

⁵⁸⁴ “Art. 528. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, caput, incisos I ao IV, VI e VII):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, **royalties** ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; e

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV do **caput** não se aplica nas hipóteses de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II do **caput** não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).” (BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 23 nov. 2018e.

⁵⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

Pode-se questionar a defasagem desse comando contemporaneamente, tendo em vista o atual contexto de globalização.

Entretanto, pelo menos dois apontamentos podem ser trazidos para justificar a manutenção dessa disposição.

O primeiro, talvez com pensamento nacionalista, o que poderia ser criticado, seria no sentido de que os recursos angariados pelo exercício das atividades sejam reinvestidos nos seus propósitos dentro do País, contemplando o sofrido povo brasileiro. Afinal, a movimentação econômica da atividade sem fins lucrativos foi concretizada no Brasil, seria adequado, dessa forma, que os recursos aqui ficassem e fossem revertidos em favor da nação.

O segundo, com efeito mais pragmático, tem amparo na praticidade da fiscalização. Assim, com a manutenção dos recursos – patrimônio e rendas – no País, as autoridades competentes teriam, com maior facilidade, como verificar se os pressupostos constitucionais e legais estão sendo observados, isto é, acompanhar a não realização de desvio de finalidade.

- Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão

Como instrumento hábil para verificar o atendimento aos requisitos do **art. 14, I do CTN** e do próprio texto constitucional, foi inserida a regra de que os documentos contábeis e fiscais devem ser regulares, observando, assim, os preceitos normativos específicos para que materialmente possa atestar a exatidão das informações.

Dessa forma, os documentos sendo idôneos devem atender às normas fiscais e contábeis e conduzirá, com segurança, a verificar se materialmente os requisitos da imunidade estão sendo observados.

Cumpra assinalar que meros erros formais nos livros e documentos fiscais ou contábeis não são suficientemente fortes para afastar a imunidade.

O objetivo do **art. 14, III do CTN** é de exigir que os documentos em referência sejam idôneos e mereçam fé, de modo que, de acordo com a conveniência e oportunidade, a fiscalização possa verificar atendimento aos pressupostos constitucionais e dos incisos I e II do art. 14 do CTN para que a imunidade possa ser correta e legalmente gozada.

Nesse sentido, o STJ tem precedentes, inclusive.

No **RESP 737.719/MG**, caso Instituto de Missionários Sacramentinos de Nossa Senhora x Município de Belo Horizonte, a ausência de registro de livros contábeis não teria o

condão de afastar o direito subjetivo à imunidade, embora configure hipótese de inobservância de requisitos legais para outros segmentos do direito.⁵⁸⁶

No mesmo sentido, em 2012, no **AgRg no AREsp 100.911/RJ**, caso Município do Rio de Janeiro x União Brasileira de Educação e Ensino (UBEE), o relator, Ministro Humberto Martins, foi acompanhado pelos seus pares, o que conduziu na seguinte conclusão do STJ:

[...] A escrituração exigível nos termos do inciso III do art. 14 do CTN é aquela fundada em um instrumento ou meio adequado para verificar, com exatidão, que os demais requisitos constantes nos incisos I e II estão sendo cumpridos. Precedente. [...]⁵⁸⁷

Entende-se que o entendimento do STJ é acertado. Eventuais equívocos de lançamentos e contábeis, desde que não desnaturem a fidedignidade dos documentos, lançamentos e registros, não são aptos para afastar a imunidade. Assim, ainda que os livros e documentos fiscais possuam equívocos de ordem formal, não se pode olvidar que a verdade material deve ser buscada e observada.

Ademais, as entidades sem fins lucrativos presumidamente não possuem o profissionalismo comum das empresas organizadas para objetivar o lucro. Por isso, parece ser desarrazoável e desproporcional impor rigidez formal, claro, desde que a clareza da verdade material não seja prejudicada.

Por isso, o art. 14, III do CTN é instrumento ou mecanismo que serve para auxiliar na correta e ampla avaliação do que a Constituição exige – sem fins lucrativos e direcionamento

⁵⁸⁶ “RECURSO ESPECIAL. IPTU. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). DESCUMPRIMENTO DA NORMA DO INCISO III DO ART. 14 DO CTN, EM VIRTUDE DA AUSÊNCIA DO REGISTRO DOS LIVROS CONTÁBEIS. CAUSA DE SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO CONSTITUCIONAL, E NÃO DE SUA EXCLUSÃO. OFENSA AO ART. 21 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Conforme leciona Hugo de Brito Machado, "a exigência de escrituração idônea de receitas e despesas é a exigência de um instrumento, ou meio para a aferição de que a entidade realmente atende aos demais requisitos, especialmente da ausência de fins lucrativos" (MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003, pág. 232. v.1).

2. Conforme consta do acórdão recorrido, a perícia técnica realizada nos autos comprovou que o recorrente está organizado sob a forma de instituição de educação e assistência social, sem fins lucrativos, bem como não foi constatada nenhuma irregularidade em seus livros contábeis no período de 31 de outubro de 1992 a 30 de maio de 1993 e de 1996 a 1999.

3. Desse modo, a ausência do registro dos livros, a qual foi regularizada durante o curso do processo, não deve ser motivo para exclusão ou cancelamento do benefício, haja vista que o descumprimento da norma do inciso III do art. 14 do CTN é mera causa de suspensão do benefício, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo dispositivo legal.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 737.719/MG**. Recorrente: Instituto de Missionários Sacramentinos de Nossa Senhora. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 11 fev. 2009n.)

⁵⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 100.911**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE. Amaro Matos da Cruz. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 10 abr. 2012d.

dos recursos para os propósitos da entidade ou instituição imune – e dos incisos I e II do próprio art. 14 do CTN.

É dizer que o art. 14, III do CTN não é um fim em si mesmo; na verdade, trata-se de norma instrumental ou auxiliar para elucidar os propósitos relevantes para análise de (in)existência de distribuição de lucros e patrimônio, inciso I, ou envio de recursos ao exterior, nos termos do inciso II.

Nessa linha argumentativa, entende-se que são inconstitucionais, ainda que parcialmente, as disposições contidas na lei vigente, **Lei n. 12.101/09**, nos incisos III, IV, VI e VIII do art. 29:

Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, **bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada**, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

VI - conserve em boa ordem, **pelo prazo de 10 (dez) anos**, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

[...]

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras **devidamente auditadas por auditor** independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.⁵⁸⁸ (destaque-se)

A inconstitucionalidade do inciso III parece ser bem clara por inexistir qualquer correspondência com art. 14 do CTN, tratando-se de clara inovação do ente tributante.

⁵⁸⁸ BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória nº 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União, 30 out. 2009.**

Não cabe, como dito, ao ente tributante normatizar imunidade tributária. Cabe tratar de isenções, e não de imunidades.

Destaca-se, ainda, que caso este comando estivesse em lei complementar, a princípio, entende-se que seria materialmente inconstitucional. Isso porque inexistiria qualquer elo de raciocínio a exigir Certidão Negativa ou Positiva com efeito de negativa para entidade imune.

Ressalte-se, até mesmo para frisar posição aqui externada, que os pormenores e contrapartidas a serem trazidas no âmbito infraconstitucional, formalmente reservadas à lei complementar, devem ter conexão e racionalidade com o comando constitucional, isto é, que a entidade imune: (1) não tenha caráter lucrativo e (2) aplique os recursos obtidos em seus propósitos institucionais.

Nesse sentido, a exigência de Certidão de Regularidade fiscal, ainda que tratada em lei complementar, não tem pertinência temática para o instituto da imunidade, sendo, em última instância, meio dificultador para exercício regular de direito ou instrumento para cobrança indireta de tributo.

No que se refere ao inciso IV, a parte destacada, e somente ela, seria inconstitucional porque a exigência ali designada somente teria vez se a norma que impõe as contrapartidas fosse constitucional.

Como se defendeu que as contrapartidas exigidas pela Lei 12.101/09, tratadas no tópico anterior, são inconstitucionais, especificamente no que se refere à criação de cotas de gratuidade, conclui-se que, a norma em foco, por ser instrumental, igualmente é inconstitucional.

Não há razão lógica de impor a separação/segregação da gratuidade senão para servir de norte ou instrumento para evidenciar e clarear o cumprimento das contrapartidas, que, como exaustivamente trazido, devem ser tratadas em âmbito de lei complementar.

Nessa linha de raciocínio, caso as contrapartidas, dentre elas, as imunidades, estejam previstas em lei complementar, entende-se que tal exigência seria totalmente pertinente.

Quanto ao inciso VI, ao se exigir a guarda de documentos por 10 (dez) anos, a lei ordinária mais uma vez invade matéria reservada à lei complementar.

O STF tem entendimento firme no sentido de que os prazos prescricional e decadencial em matéria tributária devem ser fixados em lei complementar, nos termos **da Súmula Vinculante n. 08**⁵⁸⁹ e **Tema 03 – Repercussão Geral**.⁵⁹⁰

Defende-se que o dispositivo não seria totalmente inconstitucional, sendo possível aproveitar o conteúdo, exceto no tocante ao prazo, que deve ser de 5 (cinco) anos.

Caso suprimido o prazo do inciso, em razão da sua inconstitucionalidade, a regra do disposto nos **arts. 150, § 4º e 173 do CTN**, que tratam da decadência em matéria tributária, seria adotada e aplicada.

É ilógico fixar o prazo de 10 anos, impondo dever legal desproporcional à entidade imune. Ora, caso a fiscalização venha a entender que a imunidade deve ser afastada, por meio de provas, com a devida motivação e respeitando o devido processo legal, o lançamento tributário somente poderia abarcar os últimos 5 (cinco) anos. Por que exigir a guarda de documentos por 10 (dez) anos? Para qual finalidade, ainda que instrumental?

Neste quesito específico, a redação legal em destaque é inconstitucional apenas na passagem que fixa prazo de 10 (dez) anos. O restante da redação pode ser aproveitada e, numa interpretação como unidade, pode-se inferir que o prazo seria de 05 (cinco) anos.

No que se refere ao inciso VIII do art. 29, a exigência de auditoria externa extrapola ao conteúdo do inciso **III do art. 14 do CTN**. Caso trazida em lei complementar, a referida exigência poderia ser reforço quanto ao cumprimento dos preceitos constitucionais e legais no sentido de evitar ou minimizar desvios de finalidades.

Não se pode perder de vista que o contador que assina documentos contábeis e fiscais tem responsabilidade de ordem pessoal, caso chancele algo manifestamente inverídico.

Entendimento em sentido diverso existe, como de Regina Helena Costa, que, no que se refere aos incisos III, VI, VII e VIII do **art. 29 da Lei n. 12.101/09**,

[...] constituem exigências com as quais as pessoas jurídicas estão familiarizadas, inclusive as que atuam no setor de assistência social, por contempladas em outras leis, sendo suficientes seu regramento em lei ordinária.⁵⁹¹

⁵⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 8**. Diretor de sociedade de economia mista pode ser destituído no curso do mandato. Brasília, DF, 20 jun. 2008f.

⁵⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 559.943**. Recorrente: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Recorrido: Abdalla Husein Humad ME. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 set. 2007c.

⁵⁹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 343.

Como exposto, estes requisitos em destaque são inovadores em matéria tributária, em específico, quando se trata de imunidades. Por isso, não se admite essa inovação ou ampliação de pressupostos para o gozo da imunidade.

Esses requisitos podem ser adotados para outras finalidades, como, por exemplo, para habilitar as instituições e entidades como aptas para receberem recursos, transferências e subvenções, mas não para fins de imunidade.

- “Suspensão” da aplicação do benefício e dever de cumprir com obrigações tributárias acessórias

A suspensão da imunidade tributária, prevista no **art. 14, § 1º do CTN**, é alvo de críticas, acertadas, pela doutrina.

A imunidade decorre do texto constitucional e, embora tenha eficácia contida, tem aplicação imediata.

Dessa forma, entende-se que a imunidade está presente, ou não. Atendidos os requisitos constitucionais e legais, o direito deve ser garantido; não observados, não há que se falar em imunidade.

Adicionalmente, não se pode admitir que norma infraconstitucional venha a sobrepor direito constitucional. O fiscal tributário, na atividade plenamente vinculada, observando o CTN ou lei local, poderia suspender direito constitucional? Não parece ser a melhor interpretação.

A única exegese possível para tal dispositivo seria no sentido de admitir que a fiscalização, caso entenda que os pressupostos constitucionais e legais para imunidade não estejam sendo observados no caso concreto, motivadamente lance o tributo devido. Neste ínterim em que se discute a (não) observância dos requisitos para imunidade, o que dá espaço para cobrança de tributo no período delimitado no exercício da fiscalização, até o desfecho administrativo, a imunidade não estará reconhecida, bem como o crédito constituído terá sua exigibilidade suspensa. Claro, sendo mantida a cobrança tributária, a entidade imune poderá ir ao Judiciário visando salvaguardar direito, em respeito à inafastabilidade da jurisdição.

O CTN divide as obrigações em acessórias e principais, conforme **art. 113 do CTN**. Aquelas são independentes destas. As entidades ou instituições imunes devem cumprir com obrigações tributárias acessórias, sob pena de sanções previstas na legislação tributária.

Merece nota o **§ 1º do art. 9 do CTN**, que determina às entidades “[...] da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.”⁵⁹²

Entidades imunes que realizam retenção na fonte e não repassam aos cofres públicos, independentemente da repercussão penal que podem sofrer os dirigentes, podem ter a “imunidade suspensa”.

Alguns municípios, levando em conta o referido dispositivo e conjugando com o **§ 1º do art. 14 do CTN**, têm interpretado que, retido o tributo e não recolhido, a imunidade tributária subjetiva pode ser afastada.

3.4.8.3 Livros jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão

Na época do Império, Dom Pedro II, nos “Conselhos à Regente”, datado de **3/5/1871**, apontava três pilares fundamentais que deveriam ser observados: (1) investir na educação pública; (2) os favores deveriam observar o “bem público” e (3) respeitar a imprensa livre.

Até 1937, independentemente de previsão constitucional expressa, no Brasil pairava entendimento de se garantir liberdade à imprensa e estímulo à livre circulação da notícia. Comparativamente, o Brasil se destacava por garantir essa liberdade, o que não podia ser dito de outros países, como, por exemplo, Áustria, Turquia e Inglaterra.

A propósito, na Inglaterra existia o denominado *tax on knowledge*, imposto sobre o conhecimento, em que se cobrava tributação por página. Daí o motivo pelo qual os jornais ingleses passaram a ter páginas maiores, por óbvio visando reduzir a tributação.

Contudo, no Brasil, a censura à imprensa foi vivenciada no período compreendido entre 1937 e 1945, o denominado Estado Novo, que teve viés autoritário.

A censura direta impunha restrições à veiculação de novas ideias ou aquelas que fossem divergentes às do regime. Havia controle e limitações.

A censura indireta se dava por meio do tratamento diferenciado, injustificado e odioso, na lei infraconstitucional. Enquanto corrente da imprensa partidária era contemplada com benefícios fiscais previstos no campo infraconstitucional, os não partidários experimentavam alta tributação, especialmente na importação do papel linha d’água. Como consequência, órgãos de imprensa acabavam fechando as portas, por não suportarem a carga tributária imposta.

⁵⁹² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.

Diante desse contexto social vivenciado, reprovável aos olhos do cidadão, não restou alternativa senão elevar a imunidade em estudo ao texto constitucional.

Cumprе relembrar as discussões acerca dos argumentos de princípios e de regras, a dissociação existente entre legalidade e legitimidade, o que motivou, inclusive, desenvolvimento de raciocínio, totalmente justificável para aquele período, de que os princípios seriam metanormas e, por isso, estariam acima das regras. Eis mais um exemplo de atos odiosos e reprováveis amparados na estrita legalidade formal.

Assim, os elementos essenciais para sustentar a imunidade seriam: (1) a sua utilização como meio de combate à censura que, como visto, se dava de forma direta e indireta,⁵⁹³ (2) redução do custo, o que estimula a circulação dos livros e periódicos e, ao fim, beneficia o consumidor final, o leitor, com a redução do encargo financeiro.

Nessa linha narrativa, vale registrar que, visando a quebra desse paradigma e reconhecendo o papel da imprensa no Estado Democrático, a Constituição de 1946 elevou ao texto constitucional a imunidade ora em questão.

Dias Toffoli relembra o papel preponderante do então Deputado Jorge Amado que sustentou a imunidade como meio de baratear o custo e otimizar a democratização e difusão da cultura.⁵⁹⁴ A intervenção de Jorge Amado foi positiva e a alínea ‘c’ do art. 31, V da Constituição de 1946 teve a seguinte redação: “[É vedado lançar impostos sobre] c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”⁵⁹⁵

A **Constituição de 1967** seguiu a mesma linha da Constituição de 1946 e positivou a seguinte redação em seu **art. 20, III, ‘d’**: “o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.”⁵⁹⁶

A **Constituição de 1969 ou Emenda n. 1/69 à Constituição de 1967** garantiu igualmente a imunidade, nos termos do **art. 19, III, ‘d’**, cuja redação era: “*d*) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”.⁵⁹⁷

⁵⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

⁵⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

⁵⁹⁵ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁵⁹⁶ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁵⁹⁷ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

Com a ditadura militar, especialmente após o **AI-5**, a censura retornou a ser vivenciada no País. Era a censura direta, mais uma vez amparada na estrita legalidade, oportunidade em que os jornais e revistas eram alvos dos militares, que vetavam publicações que não fossem do agrado dos detentores do poder.

Esse quadro foi superado pela **Constituição de 1988**, oportunidade em que as liberdades, de um modo geral, foram elevadas ao *status* de direitos e garantias fundamentais.

A liberdade de imprensa é importante e salutar faceta da liberdade de expressão, indispensável ao desenvolvimento dos direitos e prerrogativas da sociedade.

Constitui-se em verdadeiro estandarte da democracia.

Ainda gera fértil ambiente no qual, sem censura ou temor, diversas opiniões e ideologias podem ser conhecidas e propagadas, ensejando verdadeiro processo de cientificação, publicização e formação do pensamento dos cidadãos.

Historicamente a imprensa tem papel de relevo na difusão das informações e dos direitos legal e constitucionalmente assegurados. Mais recentemente, a liberdade de expressão, da qual a liberdade de imprensa é espécie, se revela primordial e eficaz instrumento de controle da atividade humana, na esfera governamental ou mesmo privada.

Os piores momentos sociais foram levados a efeito quando as comunicações e meios de publicidade eram balizados, notadamente de forma prévia, marco característico dos regimes autoritários e ditatoriais.

Nesse viés, a limitação ao exercício deste direito fundamental, inarredável ao Estado Democrático de Direito somente é admitido em situações de caráter excepcional, a exemplo do verificado na vigência de estado de sítio, especificamente no **art. 139, III da Constituição da República**.

Ainda nessa linha expositiva, cumpre lembrar que a elaboração de comentário crítico tem previsão constitucional, notadamente no exercício da profissão de jornalista, forte no **artigo 5º, IX da Constituição da República**: “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença.”⁵⁹⁸

Nos moldes da Constituição da República, somado a todos os dispositivos já trazidos à baila, não pode ser olvidado o **art. 220**, o qual, literalmente, rechaça qualquer hipótese de censura:

⁵⁹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

§ 1º Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV.⁵⁹⁹

Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental – **ADPF 130**, caso Partido Democrático Trabalhista – PDT x Presidente da República, que analisou a denominada lei de imprensa, o STF manifestou seu entendimento de que a liberdade de imprensa possui *status* absoluto, sendo vedada censura prévia.⁶⁰⁰

Ainda, de acordo com parte ementa, nem mesmo publicações que possam atingir a honra, a imagem, a intimidade etc., podem ser impedidas por qualquer um dos Poderes⁶⁰¹.

Assim, numa ponderação de valores, segundo STF, a liberdade de imprensa prevalece sobre o denominado “bloco de direitos fundamentais”, o que impede a realização de qualquer censura. Por conseguinte, aquele que se sentir atingido deverá buscar a tutela jurisdicional visando, na esfera cível, reparação de danos e/ou direito de resposta, ao passo que, na esfera criminal, poderá representar arguindo potencial cometimento de crime, especialmente, sobre a honra.

Portanto, o caminho jurídico daquele que se sentir lesado não é de pedir a (não) publicação e, especialmente, a censura prévia, tendo em vista que liberdade de imprensa prepondera. Deve, aquele que se sentir lesado, buscar tutela jurisdicional nas esferas cível e criminal, como dito.

A propósito, o STF, no julgamento em questão, enfatizou que

[...] PROPORCIONALIDADE ENTRE LIBERDADE DE IMPRENSA E RESPONSABILIDADE CIVIL POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. Sem embargo, a excessividade indenizatória é, em si mesma, poderoso fator

⁵⁹⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 130**. Arguente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Arguido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 30 abr. 2009b.

⁶⁰¹ “[...] ENTRE BLOCOS DE BENS DE PERSONALIDADE: O BLOCO DOS DIREITOS QUE DÃO CONTEÚDO À LIBERDADE DE IMPRENSA E O BLOCO DOS DIREITOS À IMAGEM, HONRA, INTIMIDADE E VIDA PRIVADA. PRECEDÊNCIA DO PRIMEIRO BLOCO. INCIDÊNCIA A POSTERIORI DO SEGUNDO BLOCO DE DIREITOS, PARA O EFEITO DE ASSEGURAR O DIREITO DE RESPOSTA E ASSENTAR RESPONSABILIDADES PENAL, CIVIL E ADMINISTRATIVA, ENTRE OUTRAS CONSEQUÊNCIAS DO PLENO GOZO DA LIBERDADE DE IMPRENSA. PECULIAR FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PROTEÇÃO A INTERESSES PRIVADOS QUE, MESMO INCIDINDO A POSTERIORI, ATUA SOBRE AS CAUSAS PARA INIBIR ABUSOS POR PARTE DA IMPRENSA. [...]” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 130**. Arguente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Arguido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 30 abr. 2009b).

de inibição da liberdade de imprensa, em violação ao princípio constitucional da proporcionalidade [...]⁶⁰²

Por isso, rotineiramente se depara com julgados do STF, em sede de reclamação constitucional, cassando decisões judiciais que impedem veiculação de notícias, ideias, enfim, manifestações de um modo geral.

Na **Reclamação n. 16.074**, caso Luiz Eduardo Auricchio Bottura x Dublê Editorial Ltda. EPP, o Ministro Celso de Mello teve a oportunidade de reiterar posição no sentido de prestigiar a liberdade de imprensa e a liberdade de expressão de pensamento, sendo vedada qualquer censura. Ademais, o decano assinalou a possibilidade de que, caso demonstrado abuso, o Poder Judiciário poderá intervir, mas sempre *a posteriori*.⁶⁰³

Na **Reclamação n. 22.328**, caso Abril Comunicações S/A x Juíza de Direito da 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca do Rio de Janeiro, o Ministro Roberto Barroso, em sua fundamentação, trouxe interessante análise de conflitos entre liberdade de imprensa e direitos da personalidade. De início, pode-se notar que o Ministro lança, a título de pergunta, se a censura poderia ocorrer em razão de caráter pejorativo da matéria. Pelo que se depreende da decisão, qualquer restrição de matéria – se for o caso – somente poderia ocorrer após a publicação, posteriormente, e não antes, previamente.⁶⁰⁴

Na **Reclamação n. 30.157**, em que se teve a oportunidade de funcionar como patrono da Reclamante, o Ministro Ricardo Lewandowski cassou decisão proferida pelo juízo cível de Uberlândia/MG que tinha determinado à Rede Vitoriosa que não transmitisse ou veiculasse o nome e imagem do Reclamado, assim como de seu escritório de advocacia e, ainda, se abstivesse de publicar novas reportagens de cunho supostamente ofensivo.⁶⁰⁵ No caso, a Reclamante teve acesso e divulgou gravação de diálogo de advogado que propunha acordos ilegais e imorais.

No mesmo sentido existem outras decisões do STF.

⁶⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n° 130**. Arguente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Arguido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 30 abr. 2009b.

⁶⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental na Reclamação n° 16.074**. Agravante: Luiz Eduardo Auricchio Bottura. Agravado: Dublê Editorial Ltda. EPP. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 4 maio 2020.

⁶⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação n° 22.328**. Reclamante: Abril Comunicações S/A. Reclamado: Juíza de Direito da 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 mar. 2018a.

⁶⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação n° 30.157/MG**. Reclamante: Rede Vitoriosa de comunicações Ltda. Reclamado: Relator do AI n° 00095432-82.2018.8.13.0000 do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 23 maio 2018f

Diante desse quadro narrado, em que o objetivo principal buscado é a liberdade de informação, de manifestação, cultural, de opinião, de imprensa etc., sendo vedado, pela contemporânea interpretação e aplicação de direito constitucional, qualquer restrição, direta ou indiretamente.

A **Constituição de 1988 positivou no art. 150, VI, 'd'** que estão imunes os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” Por isso, não se pode afastar da conclusão de que a imunidade tributária em destaque passa a ser importante elemento adicional, que agrega e eleva a relevância da busca das liberdades em comento.

Contemporaneamente, outros países preveem imunidade tributária semelhante à que se encontra positivada no texto constitucional vigente.

No Paraguai, a Constituição a prevê no **art. 83**:

Artículo 83. De la difusión cultural y de la exoneración de los impuestos

*Los objetos, las publicaciones y las actividades que posean valor significativo para la difusión cultural y para la educación, no se gravarán con impuestos fiscales ni municipales. La ley reglamentará estas exoneraciones y establecerá un régimen de estímulo para la introducción e incorporación al país de los elementos necesarios para el ejercicio de las artes y de la investigación científica y tecnológica, así como para su difusión en el país y en el extranjero.*⁶⁰⁶

O Uruguai, a seu turno, assim trata a imunidade no **art. 297, 7**:

*Los impuestos a la propaganda y avisos de todas clases. Están exceptuados la propaganda y los avisos de la prensa radial, escrita y televisada, los de carácter político, religioso, gremial, cultural o deportivo, y todos aquellos que la ley determine por mayoría absoluta de votos del total de componentes de cada Cámara.*⁶⁰⁷

a) Redação na Constituição de 1988

A imunidade tributária em estudo possui abrigo no art. 150, VI, 'd' da **Constituição de 1988**:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

⁶⁰⁶ PARAGUAI. [Constituição (1992)]. **Constitución de la República del Paraguay**. Assunción, 20 de junio de 1992.

⁶⁰⁷ URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.⁶⁰⁸

Com razão, Paulo de Barros Carvalho critica a redação constitucional nos seguintes termos: “há indisfarçável redundância, porquanto o jornal é um periódico, aliás, de periodicidade diária, na maioria das vezes, segundo a sua própria etimologia.”⁶⁰⁹ De fato, bastaria a previsão de “livros” e “periódicos”, sendo dispensável o termo “jornais”.

Considerando o disposto no texto constitucional, numa interpretação literal, seria possível concluir o seguinte: (1) aplicação apenas aos impostos, uma das espécies tributárias; (2) a imunidade tributária é objetiva, por desonerar livros, jornais e periódicos. Logo, o que não estiver dentro destes termos, como, por exemplo, álbuns, catálogos etc., não estarão imunes à tributação; (3) apenas livros, jornais e periódicos impressos farão jus à imunidade tributária. Isso porque o texto constitucional, ao tratar do papel usado para impressão delimita o espectro imune; (4) exceto o papel, todos os demais insumos serão tributados.

b) Valores prestigiados pelo Constituinte

Regina Helena Costa assinala que a imunidade em questão prestigia série de valores extraídos do próprio texto constitucional:

[...] liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução das suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (art. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, art. 205, 215 e 220.)

Destaque-se, especialmente, o teor dos arts. 206, I – segundo o qual o ensino será ministrado com base, dentre outros, no princípio da “liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber” – e, 220, caput, da Constituição, que estatui que a ‘manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição’, observado o disposto na própria Lei Maior.⁶¹⁰

Sacha Calmon enfatiza que a imunidade em estudo assegura “[...] a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate das ideias, em prol da cidadania, além de simpatizar com o desenvolvimento da cultura, educação e da informação.”⁶¹¹

⁶⁰⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 201.

⁶¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 202.

⁶¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 270.

Enfim, evitando ser repetitivo, uma vez que os apontamentos justificantes foram trazidos na passagem que tratou da revisitação histórica, em síntese, pode-se atestar que a imunidade em destaque tem alguns princípios ou objetivos relevantes e valores que são tutelados: (1) reconhecimento da importância da imprensa, que deveria livremente difundir as informações, fatos, notícias etc.; (2) necessidade de baratear o custo, estimulando a circulação e atendendo as expectativas do consumidor final, o leitor; (3) meio de incentivo para difusão da cultura, educação, história, enfim, o conhecimento em geral; (4) proteção do papel, insumo básico utilizado para os fins buscados pela imunidade; (5) defesa às ações ilegítimas, ainda que sob o manto da legalidade e do falso discurso de extrafiscalidade; (6) estímulo para manutenção e prosseguimento dos grupos economicamente menos prestigiados.

c) Imunidade tributária objetiva

A imunidade tributária desconsiderará questões subjetivas, pessoais ou individuais do sujeito que realizar a comercialização de livros, jornais e periódicos. Não há que se analisar em ausência ou presença de capacidade contributiva do sujeito passivo.⁶¹² O que se tem em vista, nesse caso, são os bens destacados que, por mandamento constitucional, não estarão sujeitos à tributação.

Nessa linha, “a imunidade em exame não alcança outros tributos que não os impostos que incidam sobre os objetos de tutela constitucional. Alargar-se o alcance da imunidade em tela é transformar seu caráter objetivo em subjetivo – de maior abrangência, como sabido.”⁶¹³

Essa imunidade não visa beneficiar particulares. Claro, isso não afastará direito subjetivo daquele que se enquadrar na hipótese do **art. 150, VI “c” da CRFB**. Contudo, o fundamento será este, e não no **art. 150, VI, “d”**, ora em análise.

Vale mencionar que Marco Aurélio Mello votou reconhecendo a imunidade tributária para o Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de empresa dedicada exclusivamente à produção de artes gráficas e editorial. No **AI 742.113**, bem como no **Ag.Rg no AI 742.113**, caso Jotageeme Artes Gráficas e Editora Ltda x União Federal, o Ministro assinalou o seguinte:

Na decisão impugnada, assentei a imunidade da agravada quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por entender implicar o esvaziamento da norma constitucional a óptica restritiva, adotada na origem, a contemplar a imunidade

⁶¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 479.

⁶¹³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 203.

presentes livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão, excluído o resultado final das pessoas jurídicas produtoras desses bens.⁶¹⁴

O Relator ficou vencido no julgamento colegiado. Prevaleceu o voto do Min. Dias Toffoli, que foi acompanhado pelo Min. Luis Roberto Barroso.

Mais recentemente, no **RE 628.122/SP**, caso Lex Editora S/A x União, o STF entendeu ser constitucional a cobrança de tributo que incidisse sobre o faturamento, no caso, o Finsocial, por “não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI “d”, da Constituição.”⁶¹⁵

d) A imunidade tributária deve ser garantida para livros e periódicos independentemente do conteúdo publicado

Inicialmente, deve-se dividir livros e periódicos com e sem conteúdo.

No caso das publicações, ou melhor, livros e periódicos sem conteúdo, como, por exemplo, livro-razão, livro de atas etc. que estão mais para caderno ou conjunto de folhas encadernadas, não seriam tutelados pela imunidade.

Para fazer jus à imunidade, torna-se necessária a presença de conteúdo, até mesmo por estar intrinsecamente ligado à própria concepção de livro.

Embora periódico, porém sem conteúdo, calendário não teve imunidade reconhecida pelo STF no **RE 87.633/SP**, caso Ernesto Rotschild S/A – Indústria e Comércio x Estado de São Paulo.⁶¹⁶

Tendo conteúdo, o livro ou o periódico, a imunidade deve ser garantida ou seria possível trazer algum tipo de restrição? Por exemplo, seria possível não garantir imunidade tributária para os periódicos pornográficos?

Sacha Calmon, com precisão, assinala

Certamente haverá casos em que o não reconhecimento da imunidade obterá unanimidade. O confronto não se dará nos casos extremos, mas nos casos médios. Em suma, tudo dependerá da valoração – a partir da mundividência dos juízes – do que seja entretenimento, cultura, educação, ciência e saber. É que livro, jornal e periódico possuem conceituação, até certo ponto, precisa.

⁶¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de instrumento nº 742.113**. Agravante: União Federal. Agravado: Jotageeme Artes Gráficas e Editora LTDA. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 18 de fevereiro de 2014b.

⁶¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 628.122**. Recorrente: Lex Editora S/A. Recorrida: União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 jun. 2013e.

⁶¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 87.633-2**. Recorrente: Ernesto Rotschild S/A – Indústria e Comércio. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 15 dez.1978d.

São veículos continentais. O que, do ponto de vista ético-axiológico, estará em julgamento será o conteúdo das publicações.⁶¹⁷

No mesmo sentido, Schoueri assevera que “[...] não cabe ao aplicador da lei condicionar a imunidade a que o conteúdo da publicação seja ‘adequado’”.⁶¹⁸ E mais ainda, que livro escolar, provavelmente, para uma maioria, tenha maior relevância e mereça tratamento mais benéfico, o “[...] constituinte não admitiu qualquer diferenciação para efeitos tributários: tratando-se de livro, jornal ou periódico, está assegurada a imunidade, qualquer que seja seu conteúdo.”⁶¹⁹

Exsurge a argumentação de que a neutralidade deve prevalecer e, assim, que qualquer livro ou periódico deve ser imune à tributação, a partir de critério objetivo. Claro, desde que traga algum conteúdo, conforme exposto.

Essa conclusão afasta desnecessárias ponderações axiológicas de livros (não) fazem jus à imunidade tributária, evitando, assim, subjetivismos e, até mesmo, censura, o que é constitucionalmente vedado.

Numa sociedade plural, todas as preferências, conteúdos, informações devem ter circulação otimizada e incentivada, sendo extremamente complicado e, provavelmente ilegítimo, determinado grupo, ainda que seja de magistrados, realizar qualquer tipo de seleção.

e) Livro e periódicos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Há linha de entendimento de que apenas o livro impresso estaria imune à tributação, tendo em vista que a Constituição, ao tratar de “livro” e “papel destinado a sua impressão” teria restringido o exercício de direito ou agido limitativamente.

Na verdade, a redação constitucional, art. 150, VI, “d”, trouxe tal redação porque, naquele momento, 1988, a realidade se limitava à existência de livro físico ou impresso. Não se tinha livro eletrônico. Por óbvio, o Constituinte não poderia tratar de algo que sequer existia naquele momento.

Ainda, não se pode perder de vista argumentos levantados por alguns na Europa para sustentar a tributação de livros e periódicos eletrônicos.

O principal seria que esses produtos se equiparariam a serviços, o que atrairia tributação mais alta. Como corolário, aponta-se que o custo seria menor comparativamente com a

⁶¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

⁶¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 480.

⁶¹⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 480.

comercialização de impressos, desde material utilizado até a distribuição, razão pela qual a imunidade ou desoneração não poderia prevalecer.

Pois bem.

O livro é o meio utilizado para difundir a história, a cultura, as informações, o conhecimento geral e garantir direitos de crítica e posicionamentos. O meio, o instrumento etc. utilizado é irrelevante.

Na história, os livros já foram confeccionados com os mais variados materiais: entrecasca de árvores, folha de palmeira, bambu reunido com fios de sedas, sedas, papiro etc.

Atualmente, o livro está também materializado em *e-book*, *e-readers* etc. A tecnologia está presente, sendo diversos os meios utilizados para se produzir um livro. Assim, não se pode olvidar que o suporte do livro (in)tangível seria elemento acidental no conceito de livro.

Com esse raciocínio, que será melhor explorado à frente, o direito à imunidade foi corretamente assegurado aos livros eletrônicos.

Por sua vez, periódicos são publicações que ocorrem em intervalos iguais, conforme bem apontado pelo Ministro Leitão de Abreu no **RE 77.867/SP**, caso Municipalidade de São Paulo x EMGETEC – Empresa Nacional Gráfica e Editora Técnica Ltda.⁶²⁰

No STF, em que historicamente se utiliza a interpretação teleológica para julgar casos que envolvem imunidade tributária, afastando-se da literalidade, pode-se notar, ao longo dos anos, precedentes que se voltaram à reflexão dos conceitos de livros e periódicos. Na verdade, os precedentes sempre otimizaram ou maximizaram a imunidade dos livros e periódicos.

No **RE 101.441/RS**, caso Guias Telefônicas do Brasil LTDA. x Município de Porto Alegre, o voto vencedor prolatado pelo Min. Sydney Sanches sustentou que listas telefônicas se enquadrariam constitucionalmente em “periódicos”. E mais, periódicos sem caráter noticioso, discursivo, literário, filosófico etc., ou seja, aqueles que possuem informações genéricas e inespecíficas também fazem jus à imunidade constitucional.⁶²¹ Como fundamento adicional para decidir, o Relator apontou que as listas telefônicas possuem utilidade pública.

O resultado do julgamento foi apertado, tendo sido formada maioria, com seis votos favoráveis à imunidade contra cinco contrários.

⁶²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 77.867**. Recorrente: Municipalidade de São Paulo. Recorrida: EMGETEC – Empresa Nacional Gráfica e Editora Técnica Ltda. Relator: Leitão de Abreu. Brasília, DF, 12 nov. 1974b.

⁶²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 101.441-5**. Recorrente: Guias Telefônicas do Brasil LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 4 de novembro de 1987b.

Embora se concorde com a conclusão para reconhecer a imunidade, um dos fundamentos apresentados pelo relator, utilidade pública, não parece ser o mais adequado. Na verdade, convence mais o raciocínio de Célio Borja de que a lista telefônica tem forma de livro ou periódico e presta informação.⁶²²

A tese vencida neste julgamento já teve amparo no STF, quando do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança – **RMS 17.804**, caso Listas Telefônicas Brasileiras S/A x União, relatado por Djaci Falcão.⁶²³

Com fundamento na interpretação teleológica no **RE 183.403-0/SP**, caso Bosch Telecom Limitada x Estado de São Paulo, a Segunda Turma reconheceu a imunidade tributária para as apostilas. Segundo o Relator, Min. Marco Aurélio, que foi seguido pelos demais, os manuais técnicos implementam a educação e a cultura, sendo certo que a apostila e o livro possuem o mesmo objetivo “[...] ou seja, a veiculação de mensagem, a comunicação do pensamento num contexto de obra de cultura.”⁶²⁴

No **RE 221.239-6**, caso Editora Globo S/A x Estado de São Paulo, o STF reconheceu imunidade tributária para álbum de figurinhas. Segundo a Relatora, Min. Ellen Gracie, que foi acompanhada por todos os seus pares, não há restrição constitucional em relação à forma de apresentação da publicação. Por isso, figura, fotos, gravuras etc. devem ser contemplados pela imunidade. Em conclusão, foi reconhecida a imunidade tributária para álbum de figurinhas que tinha como tema a novela da Rede Globo intitulada “Que Rei Sou Eu”.⁶²⁵

No **RE 471.022/RS**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Comércio e Representações Corel LTDA, em decisão monocrática, o Min. Carlos Britto sustentou que “mapas geográficos se enquadram, como publicações periódicas, nesse enfoque, gozando de imunidade.”⁶²⁶

No **RE 941.463**, caso União x Comic Store Comercial Ltda – ME, o STF reconheceu a imunidade tributária aos jogos estratégicos de carta.⁶²⁷

⁶²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 101.441-5**. Recorrente: Guias Telefônicas do Brasil LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 4 de novembro de 1987b.

⁶²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 17.804**. Recorrente: Listas Telefônicas Brasileiras S/A. Recorrida: União. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, DF, 5 de dezembro de 1967d.

⁶²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 183.403-0**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Bosch Telecom Limitada. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 7 de novembro de 2000d.

⁶²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 221.239-6**. Recorrente: Editora Globo S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, 25 de maio de 2004a.

⁶²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 471.022**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Comércio e Representações Corel LTDA. Relator: Carlos Britto. Brasília, DF, 29 de outubro de 2008h.

⁶²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 941.463**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Comic Store Comercial LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2016c.

Desse julgado, pode-se extrair entendimento do que pode se compreender como livro:

O vocábulo "livro" contido no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos, mas sim em qualquer suporte (disco, disquete, cartões, vídeos e outros), nos quais seja possível antever a divulgação de material literário”, assenta o acórdão. Segundo o TRF-3, importados difundem não só imagens de personagens, mas também fragmentos descritivos das características e aventuras relativas a eles, as quais, juntas, completam o todo de tais histórias de ficção infanto-juvenil. Entende ainda ser irrelevante o fato de que, além de se prestar a transmitir conhecimento, mesmo que lúdico, o produto seja utilizado como a de jogo de competição, pois isso não retira sua característica de assemelhado a obra literária.”⁶²⁸

No mesmo sentido, **RE 656.203/SP**, caso União x Devir Livraria Ltda.⁶²⁹

Coerente à sua tradição histórica, o STF decidiu, em sede de repercussão geral, no **RE 330.817**, caso Estado do Rio de Janeiro x Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda., que o livro eletrônico ou digital, bem como o seu suporte, deveriam estar imunes aos impostos.⁶³⁰

Ainda amparado no viés teleológico, audiolivro, independentemente do suporte, como por exemplo, *Compact Disc* (CD), também deve ser imune aos impostos. Dias Toffoli assinala que “O aumento da interação parece estar associado ao processo evolutivo da cultura escrita.”⁶³¹

Em adição, o Ministro apresenta o fundamento da interpretação evolutiva, portanto, não se limitando apenas à interpretação histórica e teleológica do instituto. Assinalou que

a interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturas e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por meio lapso temporal, além de propiciar a constante atualização do alcance dos seus preceitos.⁶³²

A título de decisão, o STF, em julgamento unânime, trouxe os seguintes fundamentos:

(1) a Constituição não prevê que apenas livros confeccionados em papel (suporte) estariam

⁶²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 941.463**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Comic Store Comercial LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2016c.

⁶²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 656.203**. Agravante: União. Agravado: Devir Livraria Ltda. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 25 de setembro de 2012g.

⁶³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

⁶³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

⁶³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

imunes. “A variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro”.⁶³³ Assim, deve-se garantir a imunidade ao livro digital (*e-book*); (2) atualmente, o livro não se limita ao escrito, em que o leitor deve decifrar o signo da escrita. Por isso, o *audio book* também é imune, independentemente do suporte utilizado; (3) Os leitores digitais, os *e-readers*, também devem ser imunes, ainda que contemplem funções acessórias para o exercício da leitura, como, por exemplo, dicionário, marcadores de texto, escolha da fonte etc. Por conseguinte, aparelhos que também podem ser usados para leitura, porém, possuem outras funcionalidades, como celulares, *tablets*, *smartphone*, *laptop* etc. não podem ser imunes.

Por consequência, a tese de **Repercussão Geral**, tombada sob o **n. 593**, teve a seguinte redação: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, ‘d’, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”⁶³⁴

f) Insumos de livros e periódicos físicos e eletrônicos ou digitais e serviços que prestam à confecção do produto final

Aprofundando um pouco mais na imunidade em estudo, outra passagem que merece atenção se refere à (não) extensão, por meio de interpretação mais ampla e menos literal, da imunidade aos insumos utilizados e serviços executados para concretização do trabalho, tais como, publicidade e transporte ou distribuição.

Superada a análise de que é identificável, no STF, a interpretação ampla do que pode ser compreendido como livro ou periódico, nessa fase, questiona-se: (1) apenas papel estaria imune ou outros insumos também seriam abarcados pela imunidade? (2) serviços, prestados ou tomados, diretos ou indiretos para o produto final, também estariam contemplados pela imunidade?

Uma primeira linha de pensamento, mais restritiva, poderia atestar que apenas o produto acabado, livro e periódico, e o papel adquirido para sua confecção estariam imunes. Nada além disso.

A segunda linha, mais aceita, defende interpretação mais ampla e que visa otimizar a imunidade em questão. Para tanto, é necessário observar todo o ciclo operacional, e não apenas o produto final e acabado pronto para venda aos leitores.

⁶³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 de março de 2017c.

⁶³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 mar. 2017c.

Assim, para que, de fato, ocorra a redução do custo e a imunidade perseguida seja otimizada, não se pode olvidar que, para a neutralidade ser alcançada, as aquisições de insumos, material de uso e de consumo, ativo permanente etc. devem ser desonerados de tributação.

Se apenas o papel adquirido for imune, todos os demais insumos e equipamentos adquiridos para produção de livros e periódicos deverão ser repassados ao leitor, consumidor final, aumentando o custo.

Este não é o propósito do texto constitucional, que, como visto, tem por objetivo garantir as liberdades, difundir a informação, conhecimento e cultura, bem como evitar que ocorra censura, ainda que a indireta.

Conforme trazido anteriormente, o regime de autoritarismo, vivido entre 1937 e 1945, foi o evento social marcante para que a imunidade em análise fosse elevada ao texto constitucional no ano de 1946 e se tornasse direito positivado. Por meio desse instrumento, dentre vários outros, combatem-se regimes não democráticos.

Ora, se apenas o produto acabado e o papel usado da impressão são imunes, numa visão restritiva, basta o ditador ou autoritário aumentar o custo dos demais insumos, exceto papel usado na impressão, por meio de tributos, para inviabilizar a liberdade de imprensa.

Com o poder centralizado e se valendo de legalidade estrita, tal como historicamente adotado pelo nazismo e fascismo, a majoração de tributos não seria na venda do produto acabado ou do papel adquirido para impressão, mas sim na tinta, maquinário, plásticos utilizados para encadernar etc.

Definitivamente, não foi esse o propósito em 1946 e nas constituições seguintes, pelo menos nas democráticas.

Portanto, registre-se que os insumos, em sentido amplo, também devem ser imunes, afastando-se de qualquer restrição ou limitação a tão somente papel. Ora, se livro, produto final, e papel, principal material utilizado, são imunes, não há lógica de se engessar os demais produtos utilizados durante o processo.

Misabel Derzi⁶³⁵, Regina Helena Costa⁶³⁶ e Hugo de Brito Machado⁶³⁷, dentre outros, defendem essa linha de entendimento.

Entretanto, o STF oscila historicamente ao apreciar o ponto ora proposto, o que leva a concluir que ainda está longe de se atestar a existência de posição firmada.

⁶³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 171-176.

⁶³⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 208.

⁶³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 295.

Favoravelmente à linha aqui defendida, podem-se citar alguns precedentes.

No **RE 102.141/RJ**, caso que envolveu a Encyclopédia Britânica Editores Ltda. x Município do Rio de Janeiro, a Corte, por maioria, a partir do voto prolatado pelo Min. Carlos Madeira, garantiu imunidade tributária aos serviços “[...] consistentes na redação, composição, atualização, correção e revisão das aludidas obras, em face da imunidade para confecção do livro.”⁶³⁸ Ainda divergindo do relator Aldir Passarinho, o Redator sustentou que “considerar imune apenas o livro como produto acabado, seria restringir exatamente os valores que o formam e que a Constituição protege.”⁶³⁹

No RE 202.149-RS, caso Grupo Editorial Sinos S.A. x União, em julgamento na Segunda Turma, a maioria formada pelos Ministros Marco Aurélio, Cármem Lúcia e Carlos Brito, reconheceu a imunidade do IPI – importação de peças sobressalentes para equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão offset. Como fundamentos centrais, o voto do Redator, Marco Aurélio, assinalou que a expressão “papel” é simplesmente exemplificativa e que a interpretação teleológica e finalística deveria ser utilizada. Ficaram vencidos os Ministros Menezes de Direito e Ricardo Lewandowski.⁶⁴⁰

Já no RE 204.234, caso Zero Hora Editora Jornalística S/A x Estado do Rio Grande do Sul, o STF garantiu imunidade do ICMS-Importação para equipamentos gráficos.⁶⁴¹

No RE 212.112, caso União Federal x Grupo Editorial Sinos S/A, a imunidade foi reconhecida para o II na importação de chapas para gravação Elfasol.⁶⁴²

Por sua vez, o RE 212.297, caso Grupo Editorial Sinos S/A x Estado do Rio Grande do Sul., garantiu-se imunidade, para fins de ICMS-Importação, para galões de desemulsificador EL-215-901.⁶⁴³

⁶³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 102.141-1**. Recorrente: Encyclopaedia Britannica Editores LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Carlos Madeira. Brasília, DF, 18 de outubro de 1985.

⁶³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 102.141-1**. Recorrente: Encyclopaedia Britannica Editores LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Carlos Madeira. Brasília, DF, 18 de outubro de 1985.

⁶⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 202.149**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 26 de abril de 2011b.

⁶⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 204.234-0**. Recorrente: Zero Hora Editora Jornalística S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 11 dez. 1996f.

⁶⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 212.112-6**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília/DF, 20 out. 1997.

⁶⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 212.297-1**. Recorrente: Grupo Editorial Sinos S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília/DF, 31 out. 1997e.

Ainda, o RE 238.570, caso União x Diário de Pernambuco S/A, foi admitida a imunidade para peças de reposição utilizadas em máquinas de confecção de jornais.⁶⁴⁴

No caso Estado de São Paulo x Empresa Folha da Manhã S/A, RE 174.476, concluiu-se que “o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos serviços referidos, como também insumos nela consumidos, como são os filmes e papéis fotográficos.”⁶⁴⁵

Contudo, restringindo um pouco, o **RE 178.863/SP**, caso Empresa Folha da Manhã S/A x Estado de São Paulo, o STF apontou que a interpretação ampliativa somente teria vez no que se refere aos materiais relacionados com papel. Na oportunidade, Carlos Velloso, vencido, defendeu a imunidade mais ampla, nos termos aqui defendidos.⁶⁴⁶

Por consequência, foi editada a **Súmula 657 do STF**: “a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’ da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”⁶⁴⁷

Desfavoravelmente ao raciocínio aqui em destaque, apontam-se alguns precedentes.

Aplicando a Súmula 657, em que se nega a imunidade para insumos não consumidos para produção de papéis, o STF negou, no **RE 216.857/RS**, caso Grupo Editorial Sinos S/A x Estado de Rio Grande do Sul, direito à imunidade para tinta especial para utilização no jornal.⁶⁴⁸ Ainda, no que se refere a equipamentos que compõem o parque gráfico, o STF igualmente negou direito à imunidade no **RE 215.798/RS**, caso União Federal x Hora Zero Editora Jornalística S/A.⁶⁴⁹

No **RE 230.782/SP**, caso Município de São Paulo x Artestilo Compositora Gráfica Ltda., decidiu-se que serviço de composição gráfica, que integra o processo produtivo, está

⁶⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 238.570**. Recorrente: União. Recorrido: Diário de Pernambuco S/A. Relator: Ministro Néri da Silveira. Brasília/DF, 01 dez. 1998.

⁶⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 174.476-6**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Empresa Folha da Manhã S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 26 set. 1996d.

⁶⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 178.863-1**. Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 25 de março de 1997b.

⁶⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Brasília/DF, 13 out. 2003.

⁶⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 216.857-2**. Recorrente: Grupo Editorial Sinos S/A. Recorrido: Estado de Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 5 dez. 1997f.

⁶⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 215.798-8**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Hora Zero Editora Jornalística S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 16 dez. 1997g.

sujeito ao ISSQN.⁶⁵⁰ Na mesma linha, o **AgRg no RE 434.826**, caso Ediminas S/A Editora Gráfica Industrial de Minas Gerais x Município de Belo Horizonte.⁶⁵¹

Quanto aos serviços de transmissão de anúncios e/ou propaganda, o STF chegou a reconhecer a imunidade, conforme **RE 87.049/SP**, caso Prefeitura Municipal de Piracicaba x Empresa “O Diário Ltda.”.⁶⁵² No entanto, atualmente, a posição é desfavorável à imunidade, conforme Embargo de Declaração em Agravo em Recurso Extraordinário – **ED em Agravo em RE 807.093/MG**, caso Esdeva Indústria Gráfica S/A. x Município de Juiz de Fora.⁶⁵³

Aos serviços de transporte que distribuem livros e periódicos, o STF não reconhece imunidade, conforme **AgRg no RE 568.454/RS**, caso Sindicato das Empresas Distribuidoras de Assinaturas de Periódicos do Estado do Rio de Janeiro x Município do Rio de Janeiro.⁶⁵⁴

No Agravo Regimental em Recurso Extraordinário – **AgRg. no Agravo em RE n. 1.100.204/SP**, caso Estado de São Paulo x Editora e Distribuidora – Edipress Ltda⁶⁵⁵, concluiu-se, por maioria da Primeira Turma, que, na hipótese da imunidade prevista no **art. 150, VI, “d” da CRFB**, não seria possível a interpretação ampla e irrestrita, motivo pelo qual autorizou a cobrança tributária na importação de máquina automática grampeadeira.

O STF tem aplicado a Súmula 657, o que, inclusive, tem viabilizado o julgamento monocrático pelos ministros.

Entende-se que falta ao STF debruçar com intensidade e de forma exclusiva no tema, enfrentando diretamente o ponto central aqui tocado: (1) a imunidade abarcaria apenas o papel ou abranjeria todo o ciclo operacional de produção? (2) quanto aos insumos, embora não se restrinja ao papel destinado à impressão, o reconhecimento do direito apenas teria vez na hipótese restritiva quando ligado a esse? Logo, outros insumos estariam fora?

⁶⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 230.782-1**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrida: Artestilo Compositora Gráfica Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 13 jun. 2000b.

⁶⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 434.826**. Agravante: Ediminas S/A Editora Gráfica Industrial de Minas Gerais. Agravado: Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Cezar Peluso. Redator do Acórdão: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 19 nov. 2013g.

⁶⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 87.049**. Recorrente: Prefeitura Municipal de Piracicaba. Recorrida: Empresa “O Diário Ltda.”. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, DF, 13 abr.1978a.

⁶⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo nº 807.093**. Embargante: Esdeva Indústria Gráfica S/A. Embargado: Município de Juiz de Fora. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 5 ago. 2014c.

⁶⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 568.454**. Agravante: Sindicato das Empresas Distribuidoras de Assinaturas de Periódicos do Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 11 jun. 2013d.

⁶⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.100.204**. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Editora e Distribuidora – Edipress Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio. Relator do acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Brasília/DF, 15 mai. 2018.

Não se nega que o STF tem precedentes direcionados para visão desfavorável à daqui defendida. Eles até podem ser vistos como formando maioria.

Contudo, como anotado, há importantes precedentes seguindo a linha ampliativa, inclusive recentes – vide **RE 202.149/RS**⁶⁵⁶, existem posições individuais já externadas favoráveis ao que se defende, como Marco Aurélio Mello e Celso de Mello, e, especialmente, não se identificou julgamento recente temático ou restritivo para debruçar e concluir sobre os temas aqui problematizados.

A propósito, pertinente a colocação de Luis Eduardo Schoueri no sentido de esclarecer a posição pessoal divergente do Ministro Celso de Mello:

[...] embora S.Exa. tenha votado no sentido de que a imunidade alcança apenas o papel ou materiais assemelhados ao papel, recusando a extensão da imunidade aos insumos destinados à produção de livros, jornais e periódicos, fica claro no voto que o i. Ministro assim procedia em respeito à orientação majoritária e contrariamente a seu entendimento.⁶⁵⁷

3.4.8.3.1 Imunidade tributária para fonogramas e videofonogramas musicais produzidas ou interpretadas por brasileiros

Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*, têm direito à imunidade tributária.

a) Os fundamentos históricos específicos

A Lei de Direito Autoral, **Lei n. 9.610/88**, no **art. 5, IX** definia fonograma como “toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual”. Segundo Luis Eduardo Schoueri, se valendo de doutrina especializada, o mesmo dispositivo é utilizado para definir videofonograma.⁶⁵⁸

Ainda de acordo com a lei específica, obra audiovisual tem definição própria, no **art. 5, VIII, ‘i’**:

resulta da fixação de imagens com ou sem som, que tenha a finalidade de criar, por meio de sua reprodução, a impressão de movimento, independentemente

⁶⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 202.149**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 26 abr. 2011b.

⁶⁵⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 483.

⁶⁵⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 485.

dos processos de sua captação, do suporte usado inicial ou posteriormente para fixá-lo, bem como os meios utilizados para sua veiculação.

Em 2013 foi positivada a **Emenda Constitucional n. 75**, proposta pelo Deputado Otávio Leite, que teve como objetivo inserir no texto constitucional a alínea ‘e’ no art. 150, V. A mais nova imunidade tem nítido viés indutor ou extrafiscal: proteção do mercado cultural e musical nacional é um dos mecanismos para se combater a conhecida “pirataria”.

Como o texto constitucional se refere à videofonogramas e fonogramas, o setor cinematográfico não está abarcado pela imunidade tributária. A norma constitucional não contempla “obras audiovisuais”.

As restrições da Emenda Constitucional, ao prever imunidade tributária apenas para obras produzidas ou interpretadas por artistas brasileiros violaria o princípio da igualdade geral, que se encontra positivado no art. 5, *caput*, da Constituição. Pela literalidade da Emenda Constitucional, artistas e intérpretes estrangeiros, residentes no País, não teriam a sua arte contemplada pela imunidade tributária.

Contudo, a literalidade deve ser afastada e a interpretação da norma imunizante deve ser conjugada ou entrecruzada com art. 5, *caput* da CRFB, ou melhor, art. 150, VI, ‘e’ c/c art. 5, *caput* da CRFB.⁶⁵⁹

Não se exige, pelo texto constitucional, que seja utilizada língua estrangeira.

As músicas instrumentais também são contempladas pela imunidade.

Os suportes materiais ou arquivos digitais, meio utilizado, para se inserir as obras musicais ou literomusicais são imunes.

No caso Governador do Estado do Amazonas x Congresso Nacional, **ADI 5.058**, o STF concluiu que a Emenda Constitucional nº 75 não violaria a regra dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que prevê benefícios fiscais exclusivos para a Zona Franca de Manaus.⁶⁶⁰

No voto condutor, Alexandre de Moraes assinalou que o Constituinte Derivado Reformador poderia exercer a sua função plenamente e que o disposto nos **arts. 40 e 92 do ADCT**, que tratam da Zona Franca, não é cláusula pétrea. Em adição, a modificação constitucional em nada afetaria o regime jurídico fiscal em destaque, inexistindo violação à segurança jurídica.

⁶⁵⁹ Neste sentido, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 278.

⁶⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.058/DF**. Requerente: Governador do Estado do Amazonas. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília/DF, 20 set. 2019.

3.4.8.4 Imunidades tributárias específicas

Nesta seção, a proposta é de revisitar as imunidades específicas. Será possível notar que as disposições constitucionais que serão analisadas são mais diretas e concretas, o que limita a margem de interpretação do direito. Ainda, essas imunidades são classificadas, em regra, como políticas ou como instrumentos de política tributária extrafiscal.

3.4.8.4.1 Impostos

a) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)

As imunidades específicas, em regra, possuem caráter objetivo e direto e decorrem de decisões políticas, ou seja, escolhas feitas pelo Constituinte Originário e Derivado. Por isso, o critério de escolha nem sempre tem amparo na (ausência de) capacidade contributiva ou em valores constitucionalmente tutelados, como, por exemplo, busca pela otimização da democracia, divulgação de informações e cultura etc.

Em termos de Imposto de Renda, claro, referente às imunidades específicas, e não às genéricas, atualmente não existe qualquer previsão constitucional.

Todavia, vale lembrar que, na redação originária, antes da Emenda Constitucional n. 20/98, o art. 153, § 2º, II da CRFB previa

não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.”⁶⁶¹

Como se nota, o texto constitucional abarcava a imunidade para os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, ou seja, de proventos, nos termos do **art. 43, II do CTN**.⁶⁶² Logo, os rendimentos do trabalho e do capital, ou seja, renda, na linha do disposto no **art. 43, I do CTN**⁶⁶³, estaria imune ao exercício do poder tributante.

Nota-se que o objetivo da imunidade estava alinhado com objetivos de ordem constitucional, como, amparo ao idoso e dignidade da pessoa humana.

⁶⁶¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁶² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966.

⁶⁶³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966.

Por meio de Emenda Constitucional, a referida imunidade foi revogada. Chamado a decidir, o STF entendeu que a Emenda seria constitucional, uma vez que regra revogada não estava ligada às cláusulas pétreas. A decisão foi alcançada no **RE 372.660/SP**, caso Caixa Econômica Federal x Nadi de Jesus Fraga e outros.⁶⁶⁴

b) Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

No que toca ao IPI, a imunidade específica tem nítido caráter extrafiscal, posto que estimula a exportação de produtos industrializados, conforme se depreende **do art. 153, § 3º, III da CRFB**.⁶⁶⁵

c) Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

Em relação ao ITR, a imunidade também possui viés extrafiscal. Ao se garantir a imunidade, o objetivo é de estimular a permanência do homem no campo, que a propriedade rural exerça a sua função social e, ainda, a produtividade seja colocada como objetivo.

A disposição constitucional específica está no **art. 153, § 4º, II da CRFB**: “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.”⁶⁶⁶

Trata-se de norma de eficácia contida, por permitir que lei venha a estipular o que seriam as “pequenas glebas rurais”.

Para fazer *jus* à imunidade, três requisitos devem ser concomitantemente observados: (1) pequena gleba rural, nos termos da lei; (2) exploração pelo proprietário; (3) não possuir outro imóvel.

Referente ao primeiro requisito, a **Lei nº 9.393/96**, veio a tratar da matéria, definindo pequena gleba rural, nos termos do art. 2º:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

⁶⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 372.660**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: Nadi de Jesus Fraga e outros. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília/DF, 12 mar. 2003.

⁶⁶⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁶⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.⁶⁶⁷

Quanto ao segundo requisito, exploração pelo proprietário, defende-se linha pouco mais ampla, ou seja, não se vê como desatendido o preceito constitucional caso a produção conte com a ajuda da família do proprietário e, até mesmo, eventual de terceiros.

A exploração pelo proprietário, na perspectiva constitucional, está ligada ao raciocínio de que o proprietário esteja na linha de frente no exercício do trabalho, tendo relação direta e pessoal com a atividade fim.

Eventual intervenção de terceiros não desnatura a imunidade. A propósito, seria antagônico, num eventual afastamento do proprietário por motivos de saúde, excluir o direito à imunidade caso a produção venha a ser interrompida.

Já o terceiro requisito é autoexplicativo, não merecendo maiores ponderações. A regra é clara ao impedir que o proprietário tenha outro imóvel.

Contudo, visando minimizar as delimitações constitucionais para o gozo da imunidade, a **Lei 9.393/96, artigo 3º, II**⁶⁶⁸, concedeu isenção, instituto jurídico diverso embora proporcione a mesma repercussão econômica, desde que: (1) observe os limites ou dimensão da propriedade fixados para fins de imunidade; (2) o proprietário o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros; (3) não possua imóvel urbano.

Como se nota, para fins de isenção, admite-se a exploração de terceiros e da família e que se tenha mais de um imóvel ou matrículas diversas, desde que, somadas as metragens, não ultrapassem os limites do **art. 2º**.

No direito estrangeiro, destaca-se que a Bolívia, conforme **art. 394, I da Constituição**, prevê imunidade tributária à pequena propriedade agrária.⁶⁶⁹

⁶⁶⁷ BRASIL. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 1996g.

⁶⁶⁸ BRASIL. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 1996g.

⁶⁶⁹ BOLÍVIA. [Constituição (2009)]. **Constitución Política del Estado (CPE)**. 7 Febrero 2009.

Ainda, registre-se que Bolívia, **art. 394, II da Constituição**⁶⁷⁰, Equador, **art. 57, n. 4 da Constituição**⁶⁷¹, e Paraguai, **art. 64 da Constituição**⁶⁷², preveem imunidades tributárias para terras indígenas.

d) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

As hipóteses de imunidades do ICMS estão previstas nos arts. **155, § 2º, X da CRFB**.⁶⁷³

A primeira segue o mesmo raciocínio adotado no IPI: deve-se estimular a exportação. Por isso, as mercadorias destinadas ao exterior e os serviços prestados para tomadores que estão fora do País não se sujeitarão à incidência do ICMS.

Um elemento relevante que não merece ser esquecido é a previsão constitucional visando manter e autorizar o aproveitamento de crédito nas operações ou prestações anteriores ou que antecedem a exportação. Em outros termos, de forma específica, o Constituinte não determinou o estorno ou anulação de créditos das operações anteriores em razão da exportação que é imune.

Esse raciocínio tem impacto relevante num dos argumentos que sustentam esta tese: a não-cumulatividade do IPI e do ICMS tratou da consequência jurídica na hipótese de venda para ente federado ou outra pessoa jurídica imune, isso é, o industrial e/ou (re)vendedor deverá anular ou estornar o crédito da operação anterior, sendo vedado o aproveitamento do referido crédito.

Dessa forma, nota-se a atenção especial do Constituinte para repercussão econômica do ICMS-Importação. A determinação de anulação ou estorno do crédito em razão da imunidade, tal como previsto na regra geral na não-cumulatividade constitucional, conforme **art. 155, § 2º, II da CRFB**, não é condizente com o fim constitucionalmente pretendido. Por isso, nos casos de exportações, os créditos das operações anteriores são mantidos, não devendo ser estornados ou anulados.

Talvez mais ligada à regra de divisão de competência propriamente dita do que imunidade, a Constituição prevê, no **art. 155, § 2º, X, “b”** a não incidência “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.”⁶⁷⁴

⁶⁷⁰ BOLÍVIA. [Constituição (2009)]. **Constitución Política del Estado (CPE)**. 7 Febrero 2009.

⁶⁷¹ EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

⁶⁷² PARAGUAI. [Constituição (1992)]. **Constitución de la República del Paraguay**. Assunción, 20 de junio de 1992.

⁶⁷³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁷⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Com o comando constitucional, o objetivo é defender o exercício da tributação no estado de “destino”, e não no de “origem”. Assim, estados e Distrito Federal não contemplados pelas riquezas em destaque seriam prestigiados com a arrecadação do ICMS, evitando desequilíbrio federativo que poderia ocorrer, caso os tributos ficassem ou fossem repartidos com estado de origem.

A propósito, a regra aqui mencionada é utilizada como fundamentação do Estado do Rio de Janeiro na **ADI 4.917**, caso Governador do Estado do Rio de Janeiro x Presidente da República⁶⁷⁵, para defender partilha diferenciada dos *royalties* do petróleo, prestigiando os “estados confrontantes” ou “estados produtores”. Em outros termos, sustenta-se, na ADI, que a regra do ICMS no destino nas operações que envolvem as mercadorias referidas seria contrapartida à manutenção da maior parcela dos *royalties* para os “estados confrontantes” ou “estados produtores”.⁶⁷⁶

Apenas para não deixar de registrar opinião, entende-se que esse argumento é incorreto. Para que o foco não seja desviado, em síntese, os fundamentos são os seguintes: (1) incabível sustentar a existência de “estados confrontantes” para plataformas que estão instaladas a quilômetros de distância da costa; (2) a área de exploração pertence à União; (3) por fim, a legislação suspensa com a liminar do STF trata da “participação no resultado da exploração”, primeira parte do **art. 20, § 1º da CRFB**, e não da “compensação financeira por essa exploração”, segunda parte do mesmo dispositivo. Por isso, na legislação em destaque pouco importa eventuais prejuízos que estados e municípios limítrofes venham a experimentar. Como exposto, no caso, a tratativa se refere à divisão de resultados entre os entes federados, e não de indenização ou compensação que exige legislação própria.

O **art. 153, § 5º da CRFB**⁶⁷⁷ prevê que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente ao IOF, sendo vedada a incidência de qualquer outro imposto.

De forma desnecessária ou redundante, contudo demonstrando a importância de se delimitar competência tributária, o **art. 155, § 2º, X, “c” da CRFB**⁶⁷⁸ estipula a não incidência de ICMS no ouro “ativo-financeiro”.

⁶⁷⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.917**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Presidente da República. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília/DF, 18 mar. 2013.

⁶⁷⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.917**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Presidente da República. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília/DF, 18 mar. 2013.

⁶⁷⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁷⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Há imunidade, ainda, “nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”, nos termos do **art. 155, § 2º, X, “c” da CRFB**⁶⁷⁹. Sem circulação de riqueza e ostentação de capacidade contributiva, o exercício do poder tributante, nessa operação, seria racionalmente indevido. Claro, nas operações pagas, a tributação deve ser praticada, tal como o é.

Embora possa parecer se tratar de regra de imunidade, entende-se que a hipótese do **art. 155, § 3º da CRFB** delimita competência tributária, ao prever que haverá incidência apenas de ICMS, II e IE, “sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”⁶⁸⁰

Destaque-se que a restrição constitucional se limita aos impostos, o que, por conseguinte, não impede que as referidas operações sejam tributadas por taxas e contribuições. Antes da Emenda Constitucional n. 33/01, o STF não acolhia a tese de imunidade de PIS e Cofins nas operações de energia elétrica, o que resultou, inclusive, na edição, em 2003, da **Súmula 659**.⁶⁸¹

Claro, a Súmula seria utilizada para nortear julgamento de casos propostos antes da edição da Emenda Constitucional. Após a referida Emenda Constitucional, não se pode olvidar que a controvérsia jurídica ficou prejudicada, tendo em vista a modificação dos institutos jurídicos, ou seja, em vez de impostos, o art. 155, § 3º da CRFB passou a tratar genericamente de tributos.

e) Imposto sobre transmissão bens intervivos (ITBI)

No que se refere ao ITBI, a Constituição trata da imunidade no **art. 156, § 2º, I**:

não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.⁶⁸²

⁶⁷⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁸¹ “É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 659**. É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. Brasília, DF, 13 out. 2003h).

⁶⁸² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

A Constituição, dessa forma, tenta estimular ou não dificultar a realização dos atos societários, dando maior dinamismo ao setor empresarial.

Por outro lado, tomou o cuidado necessário para limitar risco de planejamento tributário abusivo, como o conhecido “casa e separa”, operação em que, em vez de fazer a compra e venda direta, os envolvidos constituem pessoa jurídica, integralizam capital social, um com dinheiro e o outro com o imóvel, para, em momento posterior, fazer a extinção ou cisão da pessoa jurídica, de modo que quem entrou com dinheiro sai com imóvel e quem entrou com imóvel fica com o dinheiro.

Por esse motivo e por decisão política, tratou o Constituinte de não garantir a imunidade para o ITBI às pessoas jurídicas que tenham atividade preponderantemente imobiliária, ou seja, quando se tem 50% (cinquenta por cento ou mais) da receita operacional decorrente dessa atividade, conforme definido pelo CTN, no **art. 37**.⁶⁸³

Operações de transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária

Como uma das medidas adotadas para política agrícola e fundiária da reforma agrária, a Constituição tratou de prever imunidade tributária nas operações de desapropriação, nos termos do **art. 184, § 5º da CRFB**: “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”⁶⁸⁴

A tecnicidade do Constituinte ao utilizar o termo isenção deve ser desconsiderada. Deve-se ler como imunidade tributária, em vez de isenção, conforme já decidido pelo STF e com aval de balizada doutrina tributária nacional.

Trata-se de garantia em favor do cidadão de, ao experimentar a desapropriação, não lhe serem cobrados impostos. Fez bem o Constituinte, embora desnecessário, à luz do direito constitucional positivo.

Isso porque não há possibilidade de incidência de impostos federais. A indenização recebida em decorrência da desapropriação não configura acréscimo, mas substituição patrimonial.

Não há cabimento de incidência de ICMS, Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD) ou IPVA, levando em conta os aspectos materiais.

Não se pode cogitar em incidência de ITBI na operação. Isso porque, tal como ocorre com o usucapião, a desapropriação é aquisição originária da propriedade e, por conseguinte,

⁶⁸³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c

⁶⁸⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

impede qualquer alegação de materialização da hipótese de incidência, posto inexistir a transmissão.

Menciona-se caso julgado pelo STF, em que se negou extensão da imunidade ao terceiro, estranho à relação, que adquiriu títulos da dívida agrária.

O **RE 169.628-1/DF**, caso MPF (Recorrente) x Bramazônia-Brasil Amazonas Agro Industrial Comércio Importação e Exportação Ltda⁶⁸⁵, o relator, Ministro Maurício Corrêa consignou que a imunidade do **art. 184, § 5º da CRFB** visa implementar a imunidade tributária e não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária. Assim, os títulos da dívida agrária são indenização e não podem ser tributados, em razão do caráter indenizatório. Contudo, o terceiro estranho, que não participa do negócio referente à reforma agrária, não pode ser contemplado pela imunidade. Quem deve ser contemplado é o expropriado, nessa fase direta da operação, e não terceiro possuidor, que adquiriu títulos com redução de preço e visando lucro.

Constituinte em 1988, Nelson Jobim explicou que o referido dispositivo tem como finalidade afastar problema que anteriormente se vivenciou com o lucro imobiliário: a pessoa era expropriada, havia pagamento por meio de títulos e, em seguida, era chamada para pagar IR. Portanto, sem liquidez, muitas das vezes, para pagar imposto.

3.4.8.4.2 Taxas

Pela sua própria natureza, as taxas não se sujeitariam à imunidade. Afinal, elas são cobradas em contrapartida aos serviços prestados ou postos à disposição ou pelo exercício do poder de polícia do Estado, conforme **art. 145, II da CRFB**.⁶⁸⁶

Assim, com equivalência razoável ao custo estatal, as taxas são cobradas para cobrir o seu custo, e não para fazer caixa.

Por isso, não se fala em imunidade, *a priori*, para as taxas.

Todavia, por opção do Constituinte de 1988, visando prestigiar valores e princípios caros ao regime democrático, ao exercício da cidadania e à dignidade da pessoa humana, o texto vigente contempla onze hipóteses de imunidades para as taxas.

O **art. 5º, XXXIV da CRFB**⁶⁸⁷ garante imunidade de taxas para as hipóteses de exercício do “direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade

⁶⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 169.628-1/DF**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Bramazônia-Brasil Amazonas Agro Industrial Comércio Importação e Exportação Ltda. Relator: Min. Maurício Corrêa. Brasília, DF, 28 set. 1999c.

⁶⁸⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁸⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

ou abuso de poder” e “a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”.

O **art. 5º, LXXIII da CRFB**⁶⁸⁸ traz claro objetivo de estimular a preservação do patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ao garantir legitimidade ativa *ad causam* para que cidadão proponha ação popular, independentemente de pagamento de custas processuais – que são taxas – e ônus de sucumbência. Entretanto, a desoneração fica ressalvada na hipótese de estar presente a má-fé.

Para implementar o acesso à jurisdição aos hipossuficientes, o **art. 5º, LXXIV da CRFB** garante “assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos.”⁶⁸⁹

Implementando a dignidade da pessoa humana e o exercício da cidadania, bem como respeitando a capacidade contributiva como princípio tributário, a Constituição garante, no **art. 5º, LXXVI**, aos reconhecidamente pobres, a gratuidade para o registro civil de nascimento e a certidão de óbito.⁶⁹⁰

Os remédios heróicos, *habeas corpus* e *habeas data*, são gratuitos, nos termos do **art. 5º, LXXVII da CRFB**.⁶⁹¹

O **art. 208, I da CRFB**⁶⁹² prevê a gratuidade para o ensino fundamental. O serviço será prestado pelo Estado independentemente de taxa.

Ainda no setor educacional, o **art. 206, IV** garante a “gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais”.⁶⁹³

A propósito, no **RE 500.171**, caso Universidade Federal de Goiás x Marcos Alves Lopes e outros., o STF assim manifestou:

[...] a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais, conforme se lê no caput do art. 206, IV, configura um princípio. Um princípio que não encontra qualquer limitação, no tocante aos distintos graus de formação acadêmica. [...] O que não se mostra

⁶⁸⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁸⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

factível, do ponto de vista constitucional, é que as universidades públicas, integralmente mantidas pelo Estado, criem obstáculos de natureza financeira para o acesso dos estudantes aos cursos que ministram, ainda que de pequena expressão econômica, a pretexto de subsidiar alunos carentes, como ocorre no caso dos autos. [...] Não se afigura razoável, ademais, que se cobre uma taxa de matrícula dos estudantes das universidades públicas, em especial das federais, visto que a CF/1988, no art. 212, determina à União que aplique, anualmente, nunca menos de 18% da receita resultante de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino.”⁶⁹⁴

Em consequência dessa fundamentação, foi editada a **Súmula Vinculante n. 12**: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.”⁶⁹⁵

O **art. 226, § 1º da CRFB**, para garantir a presença da família, que merece proteção do Estado, prevê que “O casamento é civil e gratuita a celebração.”⁶⁹⁶

Seguindo o dever de amparar as pessoas idosas, dando-lhes bem-estar e dignidade, o **art. 230, § 2º da CRFB** concede, aos maiores de sessenta e cinco anos, a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.⁶⁹⁷

3.4.8.4.3 Contribuições

Na Reforma Administrativa de 1998, **Emenda Constitucional n. 20/98**, fez positivar a imunidade de contribuições para seguridade social sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social, nos termos do **art. 195, II da CRFB**.⁶⁹⁸ A propósito, a redação do referido dispositivo foi alterada pela **Emenda Constitucional n. 103/19**, mantendo, entretanto, o conteúdo.

Para estimular a não aposentadoria de servidores que completassem os requisitos constitucionais, a **Emenda Constitucional n. 20** concedeu isenção – leia-se imunidade – à contribuição previdenciária até que restasse preenchida a aposentadoria compulsória

⁶⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n° 500.171**. Recorrente: Universidade Federal de Goiás. Recorrido: Marcos Alves Lopes e outros. Relator: Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 13 ago. 2008.

⁶⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 12**. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal. Brasília, DF, 22 ago. 2008.

⁶⁹⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁶⁹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

constitucional. Posteriormente, Emenda Constitucional n. 41/2003 revogou esta disposição e abriu espaço para o exercício da tributação.

A revogação desta imunidade ensejou demanda judicial, as **ADIs 3.128/DF**, caso Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. x Congresso Nacional,⁶⁹⁹ e **3.105/DF**, caso Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP x Congresso Nacional⁷⁰⁰, oportunidade em que o STF concluiu que a Emenda Constitucional n. 41/03, art. 10, seria constitucional, por não ter atingido direitos e garantias fundamentais. Foi citado, como precedente, o **RE 372.600**, caso Anizio Neder e outros x Estado de São Paulo.⁷⁰¹

Importante mencionar, ainda, que o **art. 149, § 2º, I da CRFB** prevê a não incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.⁷⁰²

Provocado, o STF não acolheu a tese dos contribuintes de imunidade da CSLL, que tinha amparo no raciocínio de que lucro pressupõe receita, logo, se a imunidade prevista no texto constitucional abrange receitas decorrentes de exportação, por conseguinte, o lucro líquido igualmente não poderia ser tributado, em razão da imunidade. Prevaleceu, no **RE 474.132/SC**, caso Inlogs Logística Ltda. x União Federal,⁷⁰³ e no **RE 566.259/RS**, caso A. Guerra S/A Implementos Rodoviários x União Federal,⁷⁰⁴ o entendimento de que somente o resultado imediato da operação estaria imune e em respeito ao denominado princípio da garantia do desenvolvimento.

3.4.9 Interpretação e aplicação das imunidades tributárias

Quando se propõe a tratar de interpretação e aplicação do direito tributário, pode-se dizer que vem à mente de forma imediata o disposto entre os **arts. 107 e 112 do CTN**.

⁶⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.128/DF**. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Brasília, DF, 18 ago. 2004.

⁷⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF**. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Brasília, DF, 18 ago. 2004.

⁷⁰¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 372.600**. Recorrente: Anizio Neder e outros. Recorrido: Estado de São Paulo. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 16 dez. 2003.

⁷⁰² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁷⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 474.132**. Recorrente: Inlogs Logística Ltda. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 12 ago. 2010d.

⁷⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.259**. Recorrente: A. Guerra S/A Implementos Rodoviários. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 12 ago. 2010e.

Em 1966, o legislador infraconstitucional, com grande ligação com a legalidade estrita ou taxatividade, vem, no **art. 108 do CTN**, arrolar ordem sucessiva ou hierarquizada para interpretação da legislação tributária, no caso de ausência de previsão expressa: analogia – contudo, é vedada a tributação por analogia, conforme o parágrafo primeiro do referido dispositivo, princípios gerais do direito tributário, princípios gerais de direito público e a equidade, nesse caso, desde que não dispense o pagamento de tributo.⁷⁰⁵

Destaque-se, ainda, que o **art. 111 do CTN** traz verdadeira limitação ao intérprete, que não poderia se afastar da literalidade nos casos de isenção, suspensão e exclusão do crédito tributário e dispensa de obrigações tributárias acessórias.⁷⁰⁶

A regulamentação do CTN quanto à interpretação e aplicação do direito tributário é, especialmente nos dias de hoje, questionável. Esse ponto pode ficar a cargo de trabalho específico e apartado. Ainda prevaleceria esta sistemática de interpretação trazida pelo CTN, após decurso de prazo superior a cinquenta anos da sua promulgação?

Entende-se que, em qualquer segmento do direito, inclusive no tributário, as técnicas de interpretação são outras, conforme se tratará logo adiante. Entretanto, de início, vale indicar que toda e qualquer interpretação deve ser à luz do direito constitucional, ou melhor, direito constitucional-tributário positivo.

O Constituinte por feliz opção elevou o sistema tributário a nível constitucional. Por isso, com rico sistema constitucional tributário, não se pode admitir que a interpretação e a aplicação sigam à risca o disposto no CTN, legislação infraconstitucional com mais de cinquenta anos de vigência.

Nessa linha, como o objeto desta tese se refere às imunidades, mais especificamente imunidade do ICMS e IPI nas operações de aquisições/compras feitas por pessoas jurídicas subjetivamente imunes.

Assim, critérios trazidos no âmbito infraconstitucional para fins de interpretação e aplicação de direito, além de questionáveis, não vinculam, por motivo muito simplista: as imunidades possuem *status* constitucional, razão pela qual deve-se adotar a metodologia de interpretação de normas constitucionais.

Imunidades tributárias são normas formalmente constitucionais e materialmente de direito tributário.

⁷⁰⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.

⁷⁰⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.

Não cabe ao legislador infraconstitucional vincular ou limitar como se deve interpretar e aplicar direito constitucional. Se assim o fosse, restaria clara incoerência, posto que, dessa forma, seria possível ocorrer delimitação de normas constitucionais por imposição de norma infraconstitucional, o que violaria o princípio da hierarquia normativa.

Como se deve interpretar as normas constitucionais imunizantes?

Talvez seja inviável cravar um método a ser seguido de forma rígida e insuperável. Até mesmo porque o direito está em constante evolução.

Pois bem.

A interpretação constitucional necessariamente remete à teoria de Savigny, fundador da Escola Histórica do Direito, ainda na metade do século XIX.

Para os sistemas jurídicos codificados, a exemplo do brasileiro, Savigny propôs os seguintes elementos para interpretação jurídica: (1) literal ou gramatical; (2) histórico e (3) sistemático. Mais adiante será adicionada a (4) interpretação teleológica.

Na interpretação gramatical ou literal, o intérprete busca o sentido das palavras, na sua perspectiva mais exata possível. Assim, deve-se recorrer à etimologia, filologia e à semântica.

José Adércio Leite Sampaio aponta que, nos Estados Unidos, há linha de entendimento que defende o sentido literal dos enunciados constitucionais. E mais, essa corrente seria dividida entre os “originalistas” e “não originalistas”.⁷⁰⁷

De um lado, os primeiros defendem rigidez no sentido de que se deve empregar as palavras previstas nas normas de acordo com o conteúdo ou concepção do momento em que foram criadas. Do outro lado, os “não originalistas” defendem que o método gramatical deva ser usado levando-se em conta a realidade e aos valores do momento em que se interpreta.

Não se pode perder de vista que o Constituinte nem sempre se vale de termos técnicos. Como exemplo clássico do direito tributário, recorda-se que o texto constitucional, em algumas passagens, trata de isenção, quando, na realidade, se tem imunidade, conforme interpretação de décadas do STF e da doutrina nacional.

Na interpretação sistemática busca-se a unidade e harmonia do sistema. Não se interpretam as “normas em tiras”, conforme ensina Eros Grau.⁷⁰⁸ Deve-se interpretar o sistema como um todo, ou seja, com unidade, justeza e conformidade.

O sistema jurídico não admite antinomias. Daí porque, a cada modificação constitucional ou legal, se tem, conforme o caso, a (não) recepção e as revogações explícitas ou implícitas – critérios hierárquico, cronológico e de especialização.

⁷⁰⁷ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 410.

⁷⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 14. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Malheiros editores, 2010.

Na interpretação histórica, que tem muita força no *common law* e que ganha cada vez mais espaço no Brasil pela teoria dos precedentes judiciais, busca-se revisitar normas constitucionais anteriores para fins de comparações ou compreender o sentido buscado pelo legislador – *mens legislatoris*. Com o decorrer dos anos da promulgação da norma, a vontade do legislador acaba perdendo espaço para sentido objetivo e autônomo da norma – *mens legis*.

Ainda, busca-se verificar como se deu o processo legislativo. Para isso, as sessões públicas são analisadas – hoje com maior tranquilidade em razão da publicidade escancarada com as transmissões ao vivo em canais de televisão, como TV Câmara e TV Senado, e acesso às gravações – e a visualização da exposição de motivos.

Na interpretação teleológica se pretende alcançar a finalidade da norma, a sua essência, a sua razão de ser, a busca para os fins sociais que se propõe, a justiça, a segurança jurídica, o bem-estar e a dignidade da pessoa humana.⁷⁰⁹

José Adércio Leite Sampaio propõe duas classificações para interpretação de normas constitucionais: (1ª) por quem promove e (2ª) quanto ao resultado.⁷¹⁰

No que se refere ao primeiro grupo, quem promove, pode-se subdividir em três: (1ª) autêntica – quem promove é o próprio autor da norma; (2ª) doutrinária – realizada pelos teóricos ou juriconsultos; (3ª) jurisprudencial – quando efetivada pelo Poder Judiciário.

No que se refere ao resultado, pode-se igualmente subdividir em três: (1ª) declaratória – na hipótese de convergência clara entre a redação e a vontade do constituinte; (2ª) restritiva – quando ocorrer diminuição ou restrição da literalidade para atender à vontade do constituinte; (3ª) ampliativa – extensiva, generosa ou liberal.

Ainda segundo José Adércio Leite Sampaio, a interpretação ampliativa terá vez sempre que se pretenda assegurar direitos, garantias, liberdades etc. Por seu turno, a interpretação restritiva será cabível quando se pretender atingir as esferas jurídicas individuais subjetivas, como, por exemplo, sanções de todas as naturezas e exercício da tributação. Conclui que

Em síntese, as normas que estabelecem deveres, ônus ou exceções devem ser interpretadas de maneira restritiva, enquanto as normas que criam direitos ou faculdades recebem a interpretação ampliadora, segundo o brocardo: *odiosa restringenda e favorabilia amplianda*.⁷¹¹

⁷⁰⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 331.

⁷¹⁰ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 419 e 420.

⁷¹¹ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 420.

Com ligação com a interpretação ampliativa ou extensiva, aponta-se a interpretação construtiva, oportunidade em que se alcançam consequências implícitas ou pressupostos.

O exercício da interpretação do direito não merece – assim se pensa – ficar restrito a um dos métodos acima delineados. Na verdade, o ideal é que se faça a combinação, sempre que possível, de todos eles.

Com isso,

A interpretação, portanto, deve levar em conta o texto da norma (interpretação gramatical), sua conexão com outras normas (interpretação sistemática), sua finalidade (interpretação teleológica) e aspectos do seu processo de criação (interpretação histórica).⁷¹²

Ressalta-se que o intérprete e aplicador do direito, especialmente os juízes, não devem criar direito ou trazer à tona as suas preferências ou escolhas, sob pena de ofensa ao princípio democrático, sendo cabível, ao exercer a sua função constitucional, apenas revelar o conteúdo, extensão e consequências da norma.

Esse modelo de interpretação e aplicação do direito é de grande valia para o método tradicional de subsunção do direito, especialmente nos países codificados.

A interpretação clássica do direito, aqui tratada, não deve ser desconsiderada e tampouco se conclui que houve a superabilidade. Na verdade, vem recebendo ingredientes adicionais nas últimas décadas. Isso para auxiliar na superação da legalidade estrita e o denominado positivismo, dando, assim, maior ênfase ao modelo de princípios, em detrimento do modelo de regras.

Na seção 3.1 desta tese foi proposta releitura da teoria dos princípios. Atestou-se que, no Brasil, ainda, o Poder Judiciário e boa parte da doutrina se encontram no denominado paradigma moderno, isto é, colocando os princípios em posição superior comparativamente com as regras.

Defendeu-se, contudo, a necessidade de observância do paradigma contemporâneo. Isso porque, nessa vertente, princípios e regras não experimentam hierarquização, sendo que cada espécie normativa tem o seu espaço e importância no ordenamento jurídico.

Não cabe mais a superabilidade de uma regra sob o fraco discurso de que existiria princípio jurídico que conduziria a conclusão nesse sentido. A regra, oriunda do Legislativo, recebe presunção de constitucionalidade e a sua superação depende de importante e legítimo ônus argumentativo visando alcançar objetivo de cunho constitucional e a justiça, em total respeito ao princípio democrático.

⁷¹² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 326.

Evidente que não se defende linha inflexível da aplicação de regras. Isso poderia conduzir à defesa do positivismo jurídico.

No entanto, tal como defendido por Humberto Ávila, Robert Alexy e, até mesmo, Dworkin – que se dedica a entender a (in)validade da regra para sustentar a aplicação no modelo “tudo-ou-nada” – a superabilidade da regra com argumento de princípio deve ser excepcional e depende de forte ônus argumentativo, desde que se busquem decisões que tenham sustentáculo constitucional e que visem, acima de tudo, implementar a justiça.

Retomando o ponto ora tratado, pode-se dizer que, com isso, atualmente a metodologia clássica de interpretação do direito, desenvolvida por Savigny, se divide em (1) literal/gramatical; (2) histórica; (3) sistemática e (5) teleológica, recebe, nos dias de hoje, novos elementos como: (5) supremacia da Constituição; (6) unidade da Constituição; (7) harmonização, adequação ou concordância prática; (8) razoabilidade e proporcionalidade; (9) efetividade; (10) eficácia integradora da Constituição; (11) no âmbito infraconstitucional ou no controle de constitucionalidade, interpretação conforme a Constituição.

Luis Roberto Barroso defende a tese da mutação constitucional.⁷¹³ Para o autor, hoje ministro do STF, as constituições devem ter permanência, evitando-se novas constituintes originárias. Admite-se, contudo, a ação do constituinte derivado.

Assim, seguindo a ideia de continuidade das constituições ao longo dos anos, décadas e, até mesmo séculos, não se pode olvidar que conteúdos, ideias, concepções merecem ser revistos, tendo como finalidade adequar ao momento social vivenciado. Ou seja, “os mortos não podem governar os vivos.”⁷¹⁴

As mutações constitucionais podem acontecer formalmente, por ação específica do constituinte derivado ou pelo legislador infraconstitucional – claro, agindo em conformidade com as possibilidades da Constituição, ou informalmente, nesse caso, quando conceitos são modificados pela interpretação e aplicação do direito.

Barroso sustenta o cabimento da mutação constitucional, com maior nitidez, nas denominadas cláusulas abertas, cujo conteúdo será integrado no momento da interpretação e/ou aplicação do direito, como, por exemplo, ordem pública, dignidade da pessoa humana etc.

Em direito tributário, pode-se exemplificar: vedação ao confisco, capacidade contributiva, igualdade tributária etc.

⁷¹³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 157 e ss.

⁷¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 157.

Talvez o exemplo mais emblemático da denominada mutação constitucional seria a igualdade geral. O seu conteúdo e alcance modificou na história e levando em conta o contexto social.

É dizer que a igualdade no Estado Liberal era diferente de igualdade no Estado Social ou nos dias de hoje. Atualmente, a ideia de igualdade no Brasil é diferente da concepção de igualdade no Chile, cujo sistema jurídico sofre grande influência da religião e, com maior rigor e extensão, nos países mulçumanos e árabes.

Longe de prever o futuro, mas, quando, de fato, houver claramente igualdade no Brasil entre homens e mulheres, as ações afirmativas, como cota mínima em registro de candidaturas para eleições, serão dispensadas. Elas ainda são importantes instrumentos necessários para tanto e devem ser espaço até que o fim seja efetiva ou definitivamente alcançado.

Enfim, independentemente da terminologia adotada, mutação constitucional, e dos critérios ou métodos de interpretação e aplicação do direito constitucional, deve-se ter como objetivo central, como ensina José Tarcízio de Almeida Melo:

A verdadeira interpretação tem conteúdo político e social, porque o povo é o autor e o destinatário da lei. A norma é uma relação de poder entre governantes e governados. A norma é feita para uma realidade concreta e não para a abstração cerebrina de gênios do direito.⁷¹⁵

O direito não pode ser visto com um fim em si.

Regina Helena Costa, ao tratar das imunidades genéricas, defende que a interpretação deve ser teleológica-sistemática. Isso porque os objetivos são claramente visualizados no texto constitucional e, por conseguinte, “deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual aquele será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.”⁷¹⁶ Ainda, as imunidades devem ser visualizadas como liberdade e, dessa forma, merecem ser interpretadas, ou seja, generosamente.

Por outro lado, as imunidades específicas, muitas das vezes políticas, que abarcam situações diretas e objetivas, dificilmente tangenciada por direitos fundamentais, devem ter aplicação ou abrangência limitada.⁷¹⁷

Como anteriormente dito, em termos de interpretação e aplicação do direito constitucional, especificamente no que se refere às imunidades, não se pode cravar qual seria aprioristicamente a metodologia mais adequada.

⁷¹⁵ ALMEIDA MELO, José Tarcízio de. **Direito constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 65.

⁷¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 127.

⁷¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 128.

Contudo, revisitando os precedentes, tal como se propôs ao longo desta seção, não se pode olvidar que o critério utilizado pelo STF para interpretar e aplicar imunidade é o sistemático-teleológico, tal como defendido por Regina Helena Costa, cujo resultado, nos ensinamentos de José Adércio Leite Sampaio, é ampliativa, extensiva, liberal ou generosa.

Ora, em termos de imunidade recíproca, como visto, o STF, afastando-se da literalidade e dando interpretação ampliativa e condizente com os princípios que a sustentam, o federativo, (ausência) de capacidade contributiva e autonomia municipal: (1) não garante imunidade apenas para os impostos sobre renda, patrimônio e serviços, de acordo com a classificação infraconstitucionalmente adotada pelo CTN. Há precedentes garantidos para o IOF e ICMS-Importação e IPI-Importação; (2) em que pese a redação expressa do art. 173, § 2º da CRFB e art. 150, VI, § 2º da CRFB, há casos que garantiram a imunidade para sociedades de economia mista e empresas públicas; (3) a propósito, no que se refere às empresas públicas, o STF reconheceu a tese do “subsídio cruzado”, ou seja, mesmo as receitas oriundas de atividades disponíveis para o livre mercado e não abarcadas pelo monopólio estariam imunes; (4) imóveis serão imunes, ainda que temporariamente ociosos ou desocupados.

Aos templos de qualquer culto, com objetivo de garantir a liberdade religiosa, o STF tem garantido imunidade, a título de IPTU, de imóveis, quando alugados para terceiros, e receitas de aluguéis, desde que o produto seja destinado aos seus propósitos. Não há limitação, assim, para garantia da imunidade para imóveis usados ou destinados aos seus fins específicos. A propósito, o templo de qualquer culto recebe interpretação ampliativa quando se garante imunidade para cemitérios ou casas paroquiais.

A **Súmula Vinculante n. 52** talvez seja o exemplo mais claro da metodologia adotada pelo STF ao longo dos anos, ao garantir interpretação ampliada para partidos políticos, instituições de ensino, instituições de assistência social e sindicatos de empregados:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.⁷¹⁸

Quanto às imunidades de livros e periódicos e papel destinado à impressão, pode-se notar que o STF tem postura histórica não muito linear. Relativamente aos livros e periódicos, o STF adota linha ampliativa, tanto que reconheceu direito para álbuns de figurinha, lista

⁷¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF, 22 jun. 2015b.

telefônica, mapas, jogos, livro eletrônico etc. No entanto, quanto aos insumos, embora o STF não tenha restringido para papéis, não se pode atestar que, na jurisprudência mais recente tenha sido garantido o direito para tintas especiais e ativo permanente em geral.

Quanto às imunidades específicas, a margem de interpretação e aplicação fica delimitada. Isso porque trata-se de regras constitucionais diretas e objetivas, cujo método de subsunção é suficiente, não sustentadas em princípios ou objetivos de ordem constitucional, mas frutos de ajustes políticos específicos.

Portanto, em sede de conclusão parcial desta seção, pode-se apontar que:

a) Não se deve apontar previamente método de interpretação e aplicação de normas, escolhendo um em detrimento de outro. Na verdade, o ideal é que todo o círculo seja utilizado no exercício da interpretação e aplicação do direito, ou seja, os critérios da metodologia clássica – literal/gramatical, histórico, sistêmico e teleológico – bem como da contemporânea – unidade, conformidade, harmonia, supremacia, eficácia, efetividade, proporcionalidade e razoabilidade. Portanto, em termos de imunidades tributárias, assim como qualquer instituto do direito, não se deve aprioristicamente trazer o método correto ou adequado para interpretar e aplicar. Com ênfase, o ideal é que todos os métodos sejam revisitados para que seja garantido que a busca da resposta correta tenha sido realizada com muito esforço e que a decisão tenha como objetivo alcançar fundamentos legítimos à luz do direito democraticamente positivado, e não em preferências pessoais.

b) Contudo, para efeitos pragmáticos que se busca nesta tese, pode-se identificar, a partir de revisão de precedentes, que o STF tem adotado, como causa de decidir ou *ratio decidendi*, a interpretação teleológica ou sistêmica-teleológica, quando o assunto em pauta é imunidades tributárias, notadamente as genéricas.

Com isso, inevitavelmente vem à tona o questionamento que parece ser óbvio: ora, por que o STF não teve a mesma postura ou coerência na forma de decidir quando o tema pautado foi a imunidade de ICMS e IPI nas aquisições feitas por entes federados?

Este é o tema a que se dedicará a seção 4, em que se pretende visitar os fundamentos lançados no paradigma **RE 608.872/MG**, caso Estado de Minas Gerais x Casa de Caridade Muriaé – Hospital São Paulo⁷¹⁹, que resultou no não reconhecimento do direito pleiteado, o que desencadeou na formulação do **Tema 342**. Em seguida, argumentos jurídicos serão apresentados visando a superabilidade do Tema e, por consequência, que o direito à imunidade seja garantido.

⁷¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

4 O DIREITO CONSTITUCIONAL À IMUNIDADE DO ICMS E DO IPI NAS AQUISIÇÕES FEITAS POR ENTES FEDERADOS

As três primeiras seções serviram de alicerce para o desenvolvimento desta quarta.

Na segunda seção foi possível trazer a evolução histórica dos fundamentos da tributação ao longo dos anos.

Foi direcionada, ainda, análise mais específica para verificar as previsões das imunidades tributárias nas Constituições do Brasil, bem como o exercício da tributação efetiva praticada desde o início do século passado.

Destaque-se que, na segunda seção, foi possível notar a relevância da arrecadação do ICMS e IPI no cenário tributário nacional. Os dados empíricos obtidos, revelam que os impostos em destaque representam quase um quarto da carga tributária total que conta com dezenas de tributos, servirão de sustentáculo para o desenvolvimento do argumento da interpretação teleológica, critério adotado pelo STF ao tratar das imunidades tributárias genéricas.

Já a terceira seção se dedicou a revisitar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Com isso, o instituto da competência tributária foi objeto de análise específica, oportunidade em que se deu ênfase aos “novos” critérios adotados pelo STF para interpretá-lo, isto é, como sendo “tipo”, e não conceito.

Com o respeito devido, apontou-se equívoco do STF ao dar essa guinada jurisprudencial sem fazer a indispensável reflexão. Por isso, apontou-se que, sendo a tributação mecanismo de intervenção do Estado na propriedade privada que é elevada a direito fundamental, a interpretação deve ser restritiva ou reservada. A ampliação de competência tributária depende necessariamente de agir específico do Constituinte Derivado, em total respeito aos princípios democrático e da legalidade que é corolário da segurança jurídica. Os argumentos axiologicamente fortes que porventura sejam adotadas, como busca da capacidade contributiva, redistribuição e justiça fiscal, não são suficientemente fortes para superar a necessidade de ação dos democrática e legitimamente eleitos pelo povo que passam a deter mandato eletivo.

Os princípios foram objeto de destaque específico, por serem importantes para melhor compreensão dos fins e objetivos almejados pelo Sistema Tributário Constitucional, bem como verdadeiros direitos do cidadão-contribuinte e limitadores do exercício do poder tributante.

Por fim, o ponto central da segunda seção foi reestudar as imunidades tributárias. A proposta foi de dividi-las em dois grupos, as imunidades genéricas e as imunidades específicas. Claro, dentre várias passagens interessantes, se fosse necessário destacar uma como crucial para

esta tese seria a seguinte: tratando-se de imunidades tributárias genéricas, o STF, em regra, com acerto, tem adotado como critério a interpretação teleológica ou sistemática-teleológica. Esse levantamento ou conclusão foi alcançado a partir de dados empíricos pautados na revisitação histórica de precedentes.

Assim, esta quarta seção, que antecede a última que se limita às conclusões, tem vez.

4.1 Metodologia proposta nesta seção

Antes de dar início à seção propriamente dita, para fins de organização, propõe-se esta metodologia expositiva: haverá divisão em quatro subseções ou grupos de desenvolvimento.

A primeira – seção 4.2, se dedica a sintetizar os fundamentos de decisão trazidos no **RE 608.872/MG**, caso Estado de Minas Gerais x Casa de Caridade Muriaé – Hospital São Paulo⁷²⁰. O propósito é meramente narrativo. Em seguida, propõe-se a revisar o entendimento doutrinário sobre o tema.

A partir daí os fundamentos da tese passarão a ter vez, atendendo, assim, o propósito inovador que se espera do trabalho.

A título de apontamento, deseja-se que a visualização desta parte inovadora leve em conta o conjunto dos três grupos de fundamentos (seções 4.4, 4.5 e 4.6). É dizer que qualquer um dos grupos é suficientemente forte para sustentar a tese. Contudo, propõe-se que todos eles sejam visualizados associadamente, o que fortalece ainda mais a linha de raciocínio adotada.

Nessa linha expositiva, o primeiro grupo – seção 4.4, terá como escopo trazer argumentos que não foram enfrentados no paradigma julgado pelo STF e que fortalecem, ainda mais, a conclusão da tese. Propõe-se a trazer argumentos adicionais, com destaque para o uso da interpretação teleológica, historicamente adotada pelo STF, conduziria, pelo critério econômico – e não interpretação – à conclusão favorável à imunidade tributária.

O segundo grupo – seção 4.5, por sua vez, terá como finalidade revisar os fundamentos lançados pelo STF na sua causa de decidir e, assim, trazer argumentos que conduzem à superabilidade. Em termos mais módicos, pode-se dizer que seria uma espécie de antítese.

Por fim, o quarto grupo – seção 4.6 – que acaba se dedicando um pouco à parte filosófica e relativamente à teoria do direito. Dessa forma, como marco teórico, o direito como integridade de Ronald Dworkin terá vez, o que possibilitará desenvolver o raciocínio que, levando em conta a forma de decidir adotada pelo STF ao longo das últimas décadas, quando se debruça sobre o

⁷²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

tema imunidades tributárias, a conclusão alcançada no paradigma seria outra. Em adição, ganha espaço mais um argumento que se defende: a transcendência dos motivos determinantes.

4.2 Releitura dos fundamentos/*ratio decidendi* e conclusão do STF sobre a matéria no paradigma RE n. 608.872/MG

Em sede de repercussão geral, o STF julgou o **RE 608.872/MG**, caso Estado de Minas Gerais x Casa de Caridade Muriaé – Hospital São Paulo ⁷²¹, fixando, dessa forma, o **Tema 342**.

Destaque-se que a recorrida, Casa de Caridade Muriaé, não pôde se valer de argumento relevante, no caso, o princípio do federalismo, que pode ser sustentado apenas por entes federados. Esse é um elemento isolado que milita a favor dos entes federados para sustentar a não aplicação do referido Tema.

Dando continuidade à narrativa, ao final do julgamento houve divergência no tocante à sua redação. O Ministro Marco Aurélio propôs elaboração de texto enxuto e objetivo: “a imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, não na de contribuinte de fato.”⁷²²

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou essa proposta de tese, trazendo como raciocínio a implementação de barreira para recursos semelhantes.

Contudo, prevaleceu a tese apresentada pelo relator, Ministro Dias Toffoli, que tentou ser fiel a resumir o que foi julgado pelo tribunal constitucional do País:

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.⁷²³

O recurso do Estado de Minas Gerais foi provido unanimemente.

De acordo com relatório do Min. Dias Toffoli, os seguintes elementos foram considerados no caso concreto:

O TJMG reconheceu o direito à imunidade pela Recorrida, afastando a incidência do ICMS no caso de aquisições realizadas, tendo em vista que

⁷²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

⁷²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

⁷²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

[...] a mesma é quem suporta o valor do imposto embutido na operação de venda das mercadorias, como se fosse o contribuinte de fato, sendo válido o reconhecimento do direito, pois poderia buscá-lo em eventual restituição, na dicção do artigo 166 do Código Tributário Nacional.⁷²⁴

- 1 O Estado de Minas Gerais interpôs recurso cabível e, em síntese, sustentou que a hipótese seria referente à aquisição de insumos, medicamentos e serviços para o consumo da instituição, como contribuinte de fato. E mais, não seriam bens adquiridos pela entidade que “viriam integrar seu patrimônio, tampouco de bens e serviços comercializados pela entidade.”⁷²⁵ (destaque-se)
- 2 O Estado pretendia a aplicação da interpretação jurídica pura. Assim, apenas o contribuinte de direto que pode requerer a contemplação da imunidade.
- 3 O recurso foi admitido na origem e o Plenário do STF reconheceu a presença da repercussão geral.
- 4 A Procuradoria Geral da República opinou pelo provimento do recurso.

Iniciado o julgamento no dia 23 fev. 2017, o Relator trouxe à tona antecipação ao voto, nos seguintes termos:

Cumprimentando a todos, início, Senhora Presidente, louvando as manifestações feitas da tribuna, todas elas de maneira bastante apropriada, mas só destacando, em relação ao ilustre advogado, **amicus curiae**, que trouxe a questão relativa à isonomia entre importador e adquirente de bens, entre adquirente de bens no mercado nacional e no mercado internacional, que esse tema não é objeto deste recurso. Só para deixar bem claro isso. Aqui não se discute essa questão relativa à aquisição no mercado interno ou no mercado externo.⁷²⁶

Note-se que o Relator não admitiu apreciar matéria jurídica atinente ao tema, delimitando o objeto de decisão àquilo que estaria escrito nos autos, em que pese o julgado ter repercussão geral e, portanto, transcender os interesses das partes envolvidas.

Como causa de decidir, o Relator apresenta os seguintes fundamentos jurídicos que sustentam o provimento do recurso.

Como primeiro fundamento, o Relator consignou que há muito tempo prevalece o entendimento no STF de que a imunidade tributária subjetiva se aplica apenas aos contribuintes

⁷²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

⁷²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

⁷²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

de direito, sendo irrelevante a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. E mais, o direito da entidade imune – contribuinte de fato – não pode ser repassado ao contribuinte de direito.

Como argumento de decisão, o Min. Dias Toffoli faz importante digressão histórica sobre o tema, analisando os precedentes proferidos desde a década de 60 do século passado.

Nessa pesquisa histórica, o Relator deparou com precedentes favoráveis à tese defendida pelas entidades imunes, tendo como grande defensor, no STF, o Min. Aliomar Baleeiro.

Segundo relembra o Relator do paradigma, Baleeiro deixava claro, como um de seus fundamentos, que a lei – e não a Constituição – criou ficção jurídica ao indicar como contribuinte de direito o vendedor, embora o gravame fosse repassado ao comprador. Para o Ministro, a realidade econômica que deveria prevalecer.

Dias Toffoli reconhece que oscilação jurisprudencial ocorreu até 1970 e, mais uma vez, em 1975. Depois, o entendimento da matéria, não aplicando a imunidade para o intitulado “contribuinte de fato”, teria restado consagrado no STF.

Com a concretização do entendimento da matéria pelo STF, a **Súmula 591** foi editada, com os seguintes termos: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”⁷²⁷

Nessa digressão histórica, o Relator cita e destaca o **RE 210.251/SP**, caso Estado de São Paulo x Instituição Beneficente Lar de Maria⁷²⁸, oportunidade em que o STF reconheceu o direito à imunidade tributária para entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação, desde que aplicasse o produto da venda nos fins institucionais. Registre-se que esse precedente analisou questão fática diversa.

Para o deslinde, o Relator propõe a manutenção do entendimento majoritário. Na sequência, assinala que é necessário verificar a quem pertence o “bem” na operação de revenda e 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.⁷²⁹

⁷²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 591**. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Brasília/DF, 5 jan. 1977.

⁷²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relator: Ellen Gracie. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003g.

⁷²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

Com amparo em doutrinadores – Ricardo Lodi Ribeiro e Leandro Paulsen, o Relator ratifica o seu ponto de vista no sentido de garantir a imunidade tributária apenas para o contribuinte de direito, e não para o contribuinte de fato.

Na sequência, um segundo fundamento é apresentado. Se valendo das lições de Hugo de Brito Machado, o Relator relembra que, nas operações de venda, o vendedor contribuinte de direito repassa valor que não corresponde a tributo, mas sim preço, que decorre de relação contratual.

Assim, seria impossível dimensionar a elasticidade da oferta e da demanda. E mais, como o lucro não é tabelado, não seria possível visualizar a efetiva (não) transferência dos encargos financeiros dos tributos.

Sustentou, ainda, que não se pode concluir que um imposto é indireto levando em consideração a repercussão econômica. Com base nos fundamentos de Schoueri e Alfredo Augusto Becker, o autor assinala que inexistente fundamento específico que abra espaço para distinguir impostos diretos e indiretos.

Ainda, a previsão do princípio da transparência não teria o condão de transformar consumidores – que devem ter acesso às informações da carga tributária – em contribuintes de direito.

Quanto às operações de importação, as importadoras são contribuintes de direito de ICMS. Por isso, caso a entidade imune figure como importadora, pelos precedentes do STF, o dever de pagar esse tributo é afastado.

E mais, o STF vê como diferente a situação julgada pelo STJ, que decidiu ser possível o consumidor de energia elétrica discutir o ICMS-energia no que toca à composição da sua base de cálculo, que deve ser a demanda utilizada, e não a contratada. Assim, se valendo dos fundamentos adotados pelo STJ, o Relator propõe o seguinte:

[...] 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.⁷³⁰

Nessa passagem em específico que trata da energia elétrica, pela exceção, como a Lei n. 8.987/98 autoriza a alteração da tarifa caso ocorra modificação de tributos, o consumidor tem legitimidade ativa *ad causam* para reivindicar direitos e ingressar em juízo.

⁷³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

Com todos esses argumentos, o Min. Dias Toffoli deu provimento ao Recurso do Estado.

O Min. Edson Fachin apresentou voto escrito, demonstrando seguir os fundamentos apresentados pelo Relator e trazendo à tona outros dois pontos.

Como primeiro fundamento, sustentou que o patrimônio da entidade imune não seria afetado ou reduzido, uma vez que a incidência não recairia sobre ele – o patrimônio. Nas palavras do Ministro:

A questão atinente ao patrimônio se desata com alguma simplicidade, porque, em se tratando do patrimônio da entidade, por exemplo, há uma imunidade em relação ao imposto predial e territorial urbano, para ficar num exemplo.

[...]

Trata-se, por exemplo, da aquisição de um equipamento, logo, o equipamento ainda não está no patrimônio. Poderá argumentar-se que, de algum modo, aquela aplicação é para ingressar no patrimônio, mas de patrimônio, *stricto sensu*, não se trata; de renda, também; e não se trata, obviamente, de serviço, porque o serviço poderá a entidade prestar, utilizando-se o equipamento a ser adquirido.⁷³¹

Adicionalmente, o Ministro assinala que caso seja dada interpretação diversa, a função constitucional do Legislativo seria usurpada pelo Poder Judiciário.

Como segundo ponto, o Min. Edson Fachin assinala que, no caso de importação, a tributação do IPI e ICMS seria monofásica, estando, assim, presente a figura do contribuinte de direito. O importador, imune ou não, figuraria na relação jurídico-tributária como contribuinte de direito, motivo pelo qual poderia defender direitos.

Apona-se que, tal como o Ministro Dias Toffoli, Edson Fachin deixa de enfrentar a tese/argumentação referente ao tratamento desigual dado nas operações internas e operações externas.

Os Ministros Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Celso de Mello e Cármen Lúcia, apresentaram votos escritos seguindo a linha de argumentação apresentada por Dias Toffoli.

Presente, o Min. Gilmar Mendes deixou de apresentar voto escrito.

O Min. Luiz Fux não participou do julgamento, justificando ausência.

⁷³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

4.3 Entendimento da doutrina nacional sobre o tema

4.3.1 Entendimento favorável à conclusão alcançada pelo STF

A doutrina nacional tributária diverge quanto às conclusões alcançadas pelo STF no paradigma em análise.

Ricardo Lodi Ribeiro entende que a imunidade em estudo apenas se aplica ao “contribuinte de direito”, e não ao “contribuinte de fato”⁷³².

Leandro Paulsen segue a mesma linha de raciocínio.⁷³³

Por sua vez, Hugo de Brito Machado igualmente não reconhece o direito à imunidade tributária, contudo, apresenta argumento diverso. No caso, sustenta que a pessoa jurídica imune, inclusive entes federados, ao realizar a aquisição de mercadorias e produtos paga preço, não o tributo:

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados/IPI assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS), relativo aos bens que adquirem. É que o contribuinte destes é o industrial ou comerciante, ou produtor, que promove a saída respectiva. O STF já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição.

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. [...] 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.⁷³⁴

⁷³² “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.)

⁷³³ “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**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 101.)

⁷³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 290.

Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso, ao tratar desse ponto em específico, demonstra o seu apreço pela tese “[...] brilhantemente sustentada pelo saudoso Min. Bilac Pinto, em memoráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal.”⁷³⁵ Ademais,

E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como contribuinte de fato, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que se desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico.⁷³⁶

Nessa linha de pensamento outros autores coadunam, como, por exemplo, Marciano Seabra de Godoi.⁷³⁷

4.3.2 Entendimento desfavorável à conclusão alcançada pelo STF

Baleeiro foi primeiro e grande defensor, na seara acadêmica e no STF, do reconhecimento da imunidade tributária nos impostos sobre o consumo nas operações de aquisições feitas por entes federados. Como raciocínio central, desenvolveu, no Brasil, a teoria da repercussão econômica como forma de motivar as suas decisões.

O Código Tributário Nacional o reconhece expressamente no art. 166, que permite a restituição de tributos a quem prove haver assumido o encargo respectivo ou estar autorizado a recebê-lo pelo terceiro, que lhe sofreu a transferência. Em virtude desse dispositivo, o Supremo Tribunal Federal adotou a Súmula 546, que esclareceu a Súmula 71 e tirou-lhe o caráter absoluto de denegação generalizada do reembolso de qualquer imposto indireto.⁷³⁸

Ainda, com precisão, Baleeiro assinalava que

[...] a imunidade tributária é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer artilheiro técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do vendedor.⁷³⁹

⁷³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 198.

⁷³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 198.

⁷³⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 29 e ss.

⁷³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 462.

⁷³⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 466.

O autor não olvida ao concluir que “[...] desfalca o patrimônio do ente público, como contribuinte de *facto*.”⁷⁴⁰ Ainda, com a tributação, o patrimônio seria mutilado.⁷⁴¹

Misabel Derzi defende o raciocínio de que, em vez de se discutir o falso dilema existente entre econômico vs. jurídico, deve-se buscar a melhor interpretação compatível para alcançar ou maximizar os princípios sustentadores, no caso e com destaque, os princípios federativos e da capacidade contributiva. Sem a exação do IPI e do ICMS nas aquisições feitas por entes federados, notadamente imunidade recíproca, os entes federados terão maiores condições para implementar as atividades públicas que constitucionalmente são de suas competências.⁷⁴²

Sacha Calmon confessa que, nas primeiras edições de seus trabalhos, não aderiria à tese defendida por Baleeiro. Pragmático, o autor relembra que alguns casos na história, como, por exemplo, a tentativa da União de tributar os demais entes por meio do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF) e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) fez com que mudasse de opinião.⁷⁴³

Com isso, Sacha Calmon sustenta que a imunidade em enfoque não tem vez porque os entes federados não exteriorizam capacidade contributiva e que a imunidade recíproca deve

[...] evitar não apenas a incidência dos impostos que tivessem por fatos geradores o patrimônio, as rendas ou os serviços, mas, igualmente, os impostos que formalmente incidentes sobre outras realidades viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas à luz do princípio da capacidade contributiva.⁷⁴⁴

Adicionalmente, conclui que não reconhecer a imunidade tributária nesse contexto seria violar o princípio federativo.⁷⁴⁵

Regina Helena Costa assinala que a repercussão econômica não pode deixar de ser observada no direito, isto é, se limitar ao prisma puramente econômico. Até mesmo porque a Constituição, ao tratar de matéria tributária, traz regras que levam em conta os seus efeitos visando balizar impactos ao contribuinte de fato, como, por exemplo, seletividade e não-cumulatividade do ICMS e IPI.⁷⁴⁶ Acrescenta-se, ainda, o princípio da transparência.

⁷⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 467.

⁷⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 468.

⁷⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **RD Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1998a.

⁷⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 253.

⁷⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 254.

⁷⁴⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 254.

⁷⁴⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.164.

Numa perspectiva mais limitada por tratar da imunidade recíproca, a autora arremata que o instituto constitucional deve ser aplicado para todos os impostos, independentemente da sua classificação, direto ou indireto, uma vez que o seu raciocínio está amparado na forma federativa e na ausência de capacidade contributiva.⁷⁴⁷

Claro, na linha desses professores, vários outros autores de Direito Tributário aderem à conclusão alcançada.

4.4 Primeiro grupo: fundamentos não enfrentados pelo STF ao julgar o paradigma

Neste primeiro grupo, a ideia é de trazer fundamentos jurídicos importantes afetos à tese e que não foram enfrentados pelo STF ao julgar o paradigma.

Isoladamente são fundamentos fortes. No entanto, caso somados e visualizados em conjunto, não se pode olvidar que fortalece ainda mais a conclusão desenvolvida neste trabalho.

4.4.1 Pelos recentes precedentes do STF o ICMS é receita dos estados e não do (re)vendedor que é mero depositário

4.4.1.1 Tema 69 julgado pelo STF no paradigma RE n. 574.706: “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”

O **artigo 2º da Lei Complementar nº. 70/91** prescreveu a base de cálculo da Cofins, estabelecendo que incidirá sobre o faturamento mensal, “assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.”⁷⁴⁸

No mesmo sentido dispõe a **Lei nº. 9.715/98** em relação à Contribuição para o PIS.⁷⁴⁹

⁷⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.167.

⁷⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, 31 dez. 1991.

⁷⁴⁹ Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Art. 3º. Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. (BRASIL. Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 26 nov. 1998).

O conceito de receita bruta, previsto na legislação do Imposto de Renda, **Decreto-Lei nº. 1.598/77**, engloba os tributos sobre ela incidentes.⁷⁵⁰

Nesse compasso, uma vez que o ICMS incide sobre o preço dos serviços prestados ou valor da operação, nos termos da “Lei Kandir”, **Lei Complementar n. 87/96**⁷⁵¹, a Receita Federal do Brasil tem entendimento, agora expresso na **Lei nº. 12.973/14**, no sentido de que o tributo estadual compõe a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Antes mesmo da modificação normativa de 2014, os contribuintes passaram a ingressar em juízo requerendo a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, sob o principal fundamento de que o ICMS não consiste em receita da pessoa jurídica, mas sim, dos estados e do Distrito Federal.

As contribuições sociais em voga incidem, por expressa volição constitucional, sobre a grandeza faturamento ou receita bruta.

É evidente que os conceitos de receita ou faturamento estão ligados à riqueza própria dos contribuintes, correspondente aos valores que ingressarão nos cofres daqueles que procedem à venda de mercadorias ou à prestação de serviços. De forma diversa, o ICMS indubitavelmente é receita do erário estadual, ante a competência tributária constitucional.

Ademais, os contribuintes da contribuição ao PIS e da Cofins não exteriorizam capacidade contributiva sobre receitas que não lhes pertencem, como o ICMS. Aqui, a (re)vendedora figura como mera operadora na relação jurídico-tributária, isso é, pela praticidade, tem a obrigação legal de repassar o tributo estadual, sem que esses recursos ingressem na sua esfera jurídica, inexistindo, assim, acréscimo patrimonial.

A questão, como sabido, não é nova.

Nos autos do **Recurso Extraordinário nº. 240.785**, caso Auto Americano S/A Distribuidor de Peças x União, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e

⁷⁵⁰ Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. [...]

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 2017. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**. Brasília/DF. 27 dez. 1977).

⁷⁵¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**. Brasília/DF, 16 set. 1996.

Cofins, sob o fundamento de que “O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.”⁷⁵²

Do acórdão acima ementado, colhem-se trechos dos votos proferidos pelos Ministros que chancelam todos os argumentos até aqui explicitados:

De acordo com Ministro Marco Aurélio:

[...] A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. [...] ⁷⁵³ (destaque-se)

Na mesma linha, Cézár Peluso:

[...] O problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte. Aliás, o eminente professor - cuja sustentação, para mim, foi extremamente didática, como sempre - se referiu muito bem: trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa, que é o conceito de faturamento. [...] ⁷⁵⁴ (destaque-se)

Mais recentemente houve julgamento no RE nº. 574.706, caso Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA x União⁷⁵⁵, tido como paradigma que, em consonância com o julgado acima exposto, liquidando as discussões sobre o tema, acabou fixando a seguinte

⁷⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 08 out. 2014.

⁷⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 08 out. 2014.

⁷⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 08 out. 2014.

⁷⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017f.

tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, registrada sob o **n. 69**.⁷⁵⁶

Em síntese, o fundamento jurídico suscitado pelos Ministros que votaram pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins foi que a CRFB/1988 é clara ao definir, no **art. 195, I, “b”**, que o financiamento da seguridade social se dará por meio de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento das empresas, e não dos entes federativos.

Por isso, segundo os fundamentos adotados pelo STF, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo PIS e da Cofins.

O processo paradigma ainda não transitou em julgado, estando pendente de julgamento Embargos de Declaração que, dentre outros pontos, discute qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, o destacado da nota fiscal de venda/saída ou o tributo estadual a pagar mensalmente.

Até o fechamento do levantamento bibliográfico desta tese, que ocorreu em 6 jan. 2020, os mencionados Embargos de Declaração estavam pautados para o dia 1 abr. 2020.

4.4.1.2 Como o ICMS é receita dos estados e do Distrito Federal, a ausência de recolhimento pode configurar apropriação indébita

Partindo da mesma premissa de que o ICMS é receita dos estados e do Distrito Federal, da mesma maneira que o raciocínio adotado para elaborar a **Tese 69** acima transcrita, o STF, ao julgar o **Recurso Ordinário no Habeas Corpus n. 163.334**, caso Robson Schumacher e outros x Ministério Público Federal, concluiu, formulando tese, no seguinte sentido: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990”.⁷⁵⁷

Ainda que não tenham sido publicados os votos até o dia 6 jan. 2020, foi possível acompanhar os debates pela TV Justiça e acessar o informativo semanal do STF.

Esse, por sua vez, trouxe o seguinte resumo:

O julgamento teve início na semana passada, quando a maioria dos ministros se manifestou pela criminalização da apropriação indébita do imposto. A

⁷⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário n° 574.706/PR**. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017f.

⁷⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus n° 163.334/SC**. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília/DF, 12 dez. 2019.

corrente majoritária seguiu o entendimento do relator, ministro Roberto Barroso, para quem o **valor do ICMS cobrado do consumidor não integra o patrimônio do comerciante, o qual é mero depositário desse ingresso de caixa que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos**. O ministro, contudo, frisou que, para caracterizar o delito, é preciso comprovar a existência de intenção de praticar o ilícito (dolo). “Não se trata de criminalização da inadimplência, mas da apropriação indébita. Estamos enfrentando um comportamento empresarial ilegítimo”, resumiu o ministro.

Na sessão desta quarta (18), o presidente da Corte, ministro Dias Toffoli, que havia pedido vista do processo, votou também com o relator, por entender que a ausência de recolhimento do imposto não caracteriza mero inadimplemento fiscal. **Para Toffoli, o ICMS não pertence ao contribuinte: trata-se de mero ingresso temporário em sua contabilidade**. O ministro fez a mesma ressalva do relator no sentido de que, para caracterização do delito, há que se demonstrar a consciência e a vontade explícita e contumaz do contribuinte de não cumprir suas obrigações com o fisco.”⁷⁵⁸ (destaque-se)

Ao final, o STF determinou a baixa dos autos para que o juiz de origem analisasse, a cada caso concreto, se haveria dolo e se a hipótese seria de presença de devedor contumaz.

Para esta tese, o ponto central que merece menção expressa é o raciocínio adotado pelo STF ao fixar a tese ora apontada: o ICMS não é receita do comerciante/(re)vendedor, mas dos estados e do Distrito Federal. Assim, a falta de recolhimento/repasso aos cofres públicos pode, em tese, configurar apropriação indébita, desde que esteja presente o dolo e a figura do devedor contumaz.

4.4.1.3 O (re)vendedor ser mero depositário conduz à conclusão de que não se deve cobrar ICMS e IPI dos entes federados

Nesta seção em específico, propõe-se utilizar os fundamentos adotados que justificaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como a possibilidade de prisão de comerciante que não recolher o ICMS aos cofres públicos.

Relembrando que o STF, nos dois casos, entendeu que, em apertada síntese, que: (1) o ICMS não é receita do comerciante/(re)vendedor, mas dos estados e Distrito Federal; (2) o comerciante/(re)vendedor é mero depositário do tributo estadual, que não é acoplado ou agregado ao seu patrimônio; (3) logo, o ICMS não pode compor a base de cálculo do PIS e da Cofins e a ausência do recolhimento do tributo estadual pode ensejar a criminalização, com enquadramento de apropriação indébita.

⁷⁵⁸ BRASIL. Supremo tribunal Federal. STF define tese que criminaliza não recolhimento intencional de ICMS. **Notícias STF**, Brasília, DF, 18 dez. 2019h.

Numa perspectiva de coerência argumentativa, esses fundamentos jurídicos adotados pelo STF, nos dois casos diversos, podem ser utilizados para fortalecer a tese ora desenvolvida.

Partindo-se de que o STF está correto quanto aos argumentos elaborados, a seguinte provocação, de cunho pragmático, tem vez: retire da operação o “mero depositário” do ICMS, qual operação/relação jurídica que se revela? Pela praticidade ou técnica legislativa que insere o comerciante/(re)vendedor no meio da cadeia, mas, afinal, a relação jurídica não poderia ser entre adquirente, pessoa jurídica imune ou não, e ente federado?

Para ser ainda mais enfático, apresenta-se um exemplo. O Município de Belo Horizonte precisa e adquire, após o indispensável processo licitatório, computadores de uma grande varejista nacional. Pelo raciocínio adotado pelo STF, que é correto, a fornecedora dará a saída das mercadorias e destacará, na nota fiscal, o ICMS da operação. Ela, a fornecedora, será mera depositária e deverá recolher o ICMS aos cofres do Estado, sendo que, se assim não o fizer, em tese, poderá responder por apropriação indébita. Ainda, o ICMS dessa nota fiscal não deveria ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, por não ser receita própria, mas do ente federado. Logo, indubitavelmente, não se pode alcançar outra conclusão senão de que o Município de Belo Horizonte acabou sendo obrigado a recolher ICMS para o Estado.

Retire da operação a depositária ou intermediária, no caso exemplificado, a varejista. O que se revela, ao final, é uma imposição tributária inconstitucional em face do Município.

Claro, o exemplo ora utilizado pode ser estendido para todas as demais hipóteses constitucionais que abrigam as imunidades tributárias subjetivas.

Entretanto, intencionalmente, até mesmo para que tenha mais peso, apresenta-se um exemplo nítido, pelos próprios fundamentos do STF, de violação à imunidade tributária recíproca, ou melhor, ao princípio federativo.

Portanto, levando a sério os fundamentos utilizados pelo STF nos paradigmas analisados nesta seção, não resta alternativa senão pelo reconhecimento da imunidade tributária do ICMS e IPI nas operações de aquisições feitas por entes federados.

Mais uma vez, em termos práticos, não sendo o IPI e o ICMS receitas do (re)vendedor, que é mero depositário fruto de opção legislativa infraconstitucional, segundo o próprio raciocínio do STF, não se pode distanciar da conclusão que, a cabo, a ente federado paga o ICMS e o IPI para o depositário que, por sua vez, repassará a quem de direito, no caso, o ente tributante.

A técnica legislativa infraconstitucional aplicada ao IPI e ao ICMS, com base nesse raciocínio, acaba restringindo direito de ordem constitucional, a imunidade tributária.

4.4.2 Argumentação específica do IPI: pela normatização infraconstitucional o imposto é receita da União

Em legislação anterior, por exemplo, o **Decreto-Lei n. 7.404/45**, havia previsão de que o tributo seria cobrado à parte do consumidor que, então, figuraria como “contribuinte de direito”. Ao revendedor caberia apenas recolher o tributo e repassá-lo aos cofres públicos. Em outras palavras, nos termos da lei vigente no final da década de quarenta do século passado, dois valores eram destacados no momento da (re)venda: (1) o preço, cobrado pelo (re)vendedor, e (2) o tributo, que era pago pelo consumidor e contribuinte, porém repassado aos cofres públicos pelo (re)vendedor.

Nessa linha de raciocínio, com a alteração da legislação infraconstitucional, oportunidade em que o “contribuinte de direito” teria passado a ser o (re)vendedor, o industrial etc., e não mais o consumidor, a imunidade tributária em estudo não poderia mais ser salvaguardada.

Essa linha de argumentação foi desenvolvida por Eloy da Rocha e, posteriormente, por Thompson Flores no julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário - **EDv no RE 68.215**, caso União Federal x Serviço Funerário do Município de São Paulo⁷⁵⁹. Na ocasião, Thompson Flores, que acabou figurando como redator do acórdão, abriu divergência, ao reproduzir o seu voto e o prolatado por Eloy da Rocha no **RE 68.538**. Em síntese, sustentou que a legislação infraconstitucional foi modificada e, assim, o contribuinte de direito seria o fabricante e/ou o revendedor. Nessa esteira, diferentemente de outrora, o consumidor não seria o contribuinte do imposto. E mais, a repercussão econômica não seria suficientemente forte para superar o direito positivo, motivo pelo qual a imunidade não poderia mais ser garantida.

Pela relevância, vale transcrever parte do voto proferido por Eloy da Rocha no **RE 68.538**, que foi utilizado como referência no **EDv no RE 68.215**:

Anteriormente à L. 3.520, de 30.12.1958 e ao D. 45.422, de 12.2.1959, a lei prescrevia que o impôsto de consumo, devido pelo contribuinte de jure, incorporado o seu valor no preço do produto, fosse cobrado do consumidor [...]. Essa regra sôbre a cobrança do imposto, pelo contribuinte legal, do consumidor, não se reproduziu na L. 3520, de 1958 e na legislação subsequente. [...] menciona-se, somente, contribuinte de direito ou responsável. [...] seriam intocáveis a imunidade ou a isenção, pelo terceiro, na

⁷⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP**. Embargante: União Federal. Embargado: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília/DF, 14 abr. 1971.

qualidade de consumidor, se lhe atribuísse a lei qualquer responsabilidade pelo impôsto.⁷⁶⁰

Embora tenha ocorrido alguma oscilação jurisprudencial em meados dos anos setenta e noventa do século passado, não se pode olvidar que o STF, em regra, aplica linearmente a tese formulada em setembro de 1970, sempre defendida por Eloy da Rocha e sustentada, naquela ocasião, por Thompson Flores.

Então, com base nessa argumentação desenvolvida pelo STF, se levada a sério, que se pretende trazer fundamentação específica e forte em favor da imunidade do IPI nas aquisições feitas por pessoas jurídicas imunes, inclusive, entes federados.

O que se defende é que seja mantida a coerência da argumentação.

Explica-se.

O aspecto quantitativo do IPI compreenderá a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, conforme preceitua o **art. 13 da Lei n. 4.502/64**.⁷⁶¹

Como o IPI não é cobrado dos entes federados que comprem/importem produtos estrangeiros, conforme entendimento consagrado no STF, e sendo irrelevante para o estudo a hipótese de arrematação em hasta pública, propõe-se a visualização restrita da disposição referente aos produtos nacionais.

Nesse caso, a base de cálculo seguirá os ditames do **art. 14, II da Lei 4.502/64**, que prevê: “O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.”⁷⁶² O frete caso prestado por empresa coligada será incluído na base de cálculo. Ainda que questionável, “não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.”⁷⁶³ Por fim,

Será acrescido ao valor da operação o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, desde que não se destinem a comércio, a emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados,

⁷⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário n° 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 dez. 1969g

⁷⁶¹ BRASIL. Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 jul. 1965.

⁷⁶² BRASIL. Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 jul. 1965.

⁷⁶³ BRASIL. Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 jul. 1965.

quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante, salvo se se tratar de insumos usados.⁷⁶⁴

Quanto ao recolhimento do IPI, o **art. 20 da Lei** assim prevê:

O lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na classificação fiscal dêste no cálculo do impôsto devido e no registro de seu valor, em parcela destacada, na guia ou na nota fiscal em que deva ser efetuado.⁷⁶⁵ (destaque-se)

Nesse sentido, pela própria sistemática legal do IPI, veja-se que

[...] entre os impostos incidentes sobre a receita, o IPI é o único calculado ‘por fora’, ou seja, calculado sobre o valor bruto cobrado ao cliente. Os demais impostos incidentes sobre a receita estão contidos no preço cobrado.⁷⁶⁶

Afinal, qual é o ponto de raciocínio aqui desenvolvido? O ponto de raciocínio está amparado na argumentação apresentada pelo STF, individualmente, por Eloy Rocha que, em setembro de 1970, passou a ser o majoritário, no sentido de que a legislação infraconstitucional teria sido modificada. Com isso, em razão da ausência do destaque e cobrança do imposto do primeiro comprador, a imunidade em estudo não teria mais vez.

Ocorre que esse raciocínio utilizado não pode afastar o direito à imunidade do IPI nas aquisições feitas por entes federados.

A fundamentação de que houve alteração infraconstitucional não é suficientemente forte para limitar o exercício de direito constitucional, como é o caso das imunidades. A técnica ou opção do legislador ordinário tem que ser compatível com a Constituição.

O argumento do parágrafo anterior é forte o bastante para reconhecer o direito à imunidade ora em estudo específico.

Contudo, a título de exercício, desconsidere-se esse forte argumento. Propõe-se aqui a utilização do raciocínio de Eloy da Rocha e, posteriormente, de Thompson Flores. Por dever de coerência, caso se faça um paralelo comparativo da disposição do antigo IC com a redação do IPI, será possível verificar que ambos os impostos possuem destaques específicos, são calculados “por fora” e cobrados do comprador, que, muitas das vezes, pode ser ente federado ou pessoa jurídica imune.

Sobre o IC, revista-se o disposto nos arts. 2º e 99 do Decreto-Lei n. 7.404 de 1945, que assim dispunham:

764 BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 jul. 1965.

765 BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 jul. 1965.

766 GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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

[...]

Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.⁷⁶⁷

No mesmo sentido, os arts. 2º e 99 do **Decreto n. 26.149/49**:

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

[...]

Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.⁷⁶⁸

Na argumentação de Eloy da Rocha e, posteriormente, Thompson Flores, enquanto a normatização tinha a redação acima transcrita, a imunidade tributária poderia ser referendada. Com a modificação normativa infraconstitucional, especialmente, após o ingresso do então ICM no ordenamento jurídico, oportunidade em que o imposto é calculado “por dentro”, o direito à imunidade tributária não poderia ser mais garantido pelo simples motivo de que com a nova legislação o “contribuinte de direito” seria o (re)vendedor.

Entretanto, esse raciocínio não pode ser estendido automaticamente ao IPI, tendo em vista que a sua metodologia de cálculo e recolhimento diverge daquela apresentada pelo ICMS. Na realidade, a metodologia do IPI se assemelha a do antigo IC, sendo que, pela mesma fundamentação da tese vencedora de setembro de 1970, seria possível reconhecer o direito à imunidade.

Sendo repetitivo, mas para ilustrar, no Quadro 1 apresentam-se paralelamente as disposições normativas do antigo IC e do IPI.

⁷⁶⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 7.404, de 22 de março de 1945. Dispõe sobre o Impôsto de Consumo. **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro, RJ, 22 mar. 1945.

⁷⁶⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 26.149, de 5 de janeiro de 1949. Dá nova publicação ao Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, consolidando as alterações posteriores, e regulamenta a execução das isenções de que trata o art. 13 da Lei nº 494, de 26 de novembro de 1948. **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro, RJ, 8 jan. 1949.

Quadro 1 – Disposições normativas do antigo Imposto sobre o Consumo (IC) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Decreto-Lei nº 7404/45	Decreto nº 26.149/49	Lei nº 4502/64
Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente <u>em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador</u> , pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.	Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatoriamente <u>em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador</u> , pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.	O lançamento consistirá na descrição da operação que o originar e do produto a que se referir, na classificação fiscal dêste no cálculo do impôsto devido e <u>no registro de seu valor, em parcela destacada, na guia ou na nota fiscal em que deva ser efetuado.</u>

Fonte: Elaboração própria.

Fica claro que há similitude na redação das normatizações acima transcritas. Em 1945 e 1949, se levado a rigor, a expressão de que o imposto seria destacado e cobrado do primeiro comprador, oportunidade em que haveria incorporação desse imposto ao preço do produto é ainda mais desfavorável à tese da imunidade do que a redação da legislação do IPI. Isso porque, no caso do IPI, o imposto será destacado na nota fiscal, porém inexistente qualquer menção de que ocorrerá a incorporação ao preço do produto, diferentemente do que era previsto anteriormente, em 1945 e 1949.

Nessa linha expositiva, se o argumento desenvolvido pela corrente originariamente liderada por Eloy da Rocha for levado a sério, o raciocínio para superabilidade da imunidade até então reconhecida se aplicaria apenas ao antigo Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) e atual ICMS, porém não ao IPI, até mesmo porque há clara identidade de metodologia de cálculo e apuração com o extinto IC.

É dizer que estes fundamentos adotados pelo STF em meados da década setenta do século passado, caso rotulados como corretos e sendo transportados para o presente, a conclusão a que se chega, em específico para o IPI, de que a imunidade em estudo há que ser garantida.

Propõe-se ir além e trazer mais um argumento, talvez ainda mais robusto.

A **Lei 12.973/14** modificou o **Decreto-Lei n. 1.598/77**, ainda vigente. O **art. 12** prescreve no § 4º que: “Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”.⁷⁶⁹

⁷⁶⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977d.

Como se nota, o legislador modificou as definições de receita bruta e receita líquida para fins de imposto de renda pessoa jurídica.

A receita bruta será o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e outras receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

A receita líquida será resultado da receita bruta após a subtração dos descontos, vendas canceladas, descontos incondicionais, tributos a ela incidentes, valores de ajustes a valor presente.

O ponto que merece destaque é o disposto no **§ 4º do transcrito art. 12**. É que o referido dispositivo deixa claro que o IPI, destacadamente, cobrado do comprador ou contratante não compõe a receita bruta, tendo em vista que o industrial, nesse caso, seria mero depositário. Em outros termos, o IPI não é receita do industrial, que figura como “mero depositário”, mas sim da União Federal.

A legislação infraconstitucional, com isso, traz que, ainda que indiretamente, o industrial seria “mero depositário” do imposto federal, o que conduz ao inafastável raciocínio de que o contribuinte é o comprador.

Em outros termos, se o (re)vendedor ou industrial é “mero depositário” do IPI, quem seria o contribuinte? De fato, o comprador/adquirente, sendo certo que, caso seja ente federado, o dever de pagar tributo há que ser afastado.

Numa linguagem mais simplista, é dizer que, no caso do IPI, estão presentes três figuras: (1) a União, ente competente, que arrecada o IPI; (2) o industrial ou equiparado, que é mero intermediário na cobrança e repasse do imposto para União, que sequer precisa reconhecê-lo como receita bruta; (3) o comprador, que acaba pagando o IPI destacado na nota para que seja repassado pelo “mero depositário” à União Federal que, dentre outras hipóteses, pode ser ente federado.

O mesmo raciocínio aqui desenvolvido se aplica ao ICMS-substituição tributária. Não caberia no ICMS normal ou próprio, tendo em vista a sua metodologia de cálculo “por dentro”.

A propósito, interpretando o dispositivo em destaque, a Receita Federal do Brasil, por meio da **Solução de Consulta n. 4.047/17**, atestou que “O valor do IPI e o do ICMS-Substituição Tributária não se incluem na receita bruta total do vendedor dos bens ou prestador dos serviços.”⁷⁷⁰

⁷⁷⁰ BRASIL. Solução de Consulta nº 4.047, de 17 de novembro de 2017. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 20 nov. 2017.

Nessa linha expositiva, considerando os próprios argumentos desenvolvidos por Eloy da Rocha e outros ministros do STF, entre o final da década de sessenta e início da de setenta do século passado, por coerência, a imunidade do IPI nas aquisições feitas por entes federados deve ser garantida.

É dizer que a *ratio decidendi* utilizado se enquadra na hipótese normativa vigente e desencadeia no reconhecimento da aludida imunidade.

A modificação normativa visualizada entre o IC e o ICMS não pode ser estendida automaticamente ao IPI. Isso porque, como visto, a legislação do IPI, que é “calculado por fora”, muito se assemelha com a normatização do antigo IC.

E mais, a legislação vigente do IRPJ deixa claro e literal que o IPI – assim como o ICMS substituição tributária – não compõe a receita bruta do industrial e, por óbvio, receita líquida, tendo em vista que esse imposto é receita da União. Esse imposto que é pago pelo comprador, que pode ser ente federado, porém recolhido pelo “mero depositário” industrial em favor da União.

Fica muito claro que a relação tributária, ainda que em último grau, compreende o comprador e a União Federal, sendo o industrial apenas figura operacional facilitadora da arrecadação.

Portanto, ainda que atualmente venha a ser admitida a fundamentação de que a legislação infraconstitucional impede o exercício da imunidade tributária, em específico do IPI, com o que não se concorda, entende-se que o raciocínio deve ser levado a sério e de forma coerente.

Esse item em particular é ainda mais forte do que o anterior. Isso porque o STF chegou a uma conclusão de que o comerciante/(re)vendedor seria depositário do ICMS a partir de interpretação jurídica. Nesse aspecto em específico, que trata de IPI e por extensão ao ICMS-substituição tributária, diferentemente, o raciocínio é sustentado na literalidade da lei infraconstitucional.

4.4.3 A manutenção do ICMS e do IPI nas aquisições feitas por entes federados atinge os seus patrimônios violando o art. 150, VI da CRFB

O texto constitucional vigente positivou a imunidade subjetiva nos impostos que incidam sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre os serviços das pessoas elencadas no **art. 150, VI da CRFB**.

Revisitando precedentes, foi possível notar que a classificação infraconstitucional dos impostos prevista no CTN não é utilizada para fins de apreciação de questões controvertidas

atinentes às imunidades. Portanto, de acordo com entendimento firmado pelo Tribunal há anos, garante-se imunidade tributária para IPI, IOF, ICMS, II etc.

Decerto, a classificação infraconstitucional não poderia influenciar a interpretação de índole constitucional, em respeito ao critério hierárquico, isto é, deve-se interpretar a legislação infraconstitucional à luz do texto constitucional, e não o contrário.

A questão ora proposta é a seguinte: manter o IPI e o ICMS das aquisições feitas por entes federados não atingiria os seus patrimônios?

Sem adentrar, por ora, no questionamento “contribuinte de fato” x “contribuinte de direito” e interpretação econômica, todavia, levando-se em conta o método de interpretação adotado pelo STF, o teleológico ou sistêmico-teleológico, o afastamento do IPI e do ICMS nas aquisições não acabariam, em último grau, preservando e não atingindo, por meio da tributação, o patrimônio dos entes federados?

Antecipa-se que a resposta é positiva.

Em qualquer ideia ou definição de patrimônio - coloquial, contábil e, especialmente, jurídico - a não exclusão do IPI e do ICMS nas operações de aquisição por entidades imunes acaba por atingir o patrimônio.

Na perspectiva popular ou coloquial, as pessoas, em geral, entendem que patrimônio seria todos os bens e direitos ostentados pelas pessoas. Observa-se, nessa vertente, apenas o lado positivo, como, por exemplo, a casa, o carro, o sítio, a casa de praia, a casa de campo, o avião etc. Para o senso comum, é considerada rica a pessoa que está em posse do carro do ano ou que tem uma linda cobertura num dos bairros nobres de Belo Horizonte.

As pessoas, em geral, desconsideram o lado negativo, as obrigações, as dívidas etc. Muitas das vezes, o rotulado como rico por ter o carro do ano, na verdade, o financiou. Pode ser também que o carro e a cobertura sejam alugados.

Normalmente as pessoas não observam o patrimônio conjugando os dois lados, o positivo e o negativo. É dizer que direitos, créditos, obrigações, dívidas, compromissos etc., todos reunidos, formam patrimônio.

A perspectiva contábil traz compreensão de patrimônio diversa daquela tratada pelo direito. Claro, distancia-se, ainda, da visão popular ou coloquial de patrimônio.

Com sustentação na Lei de Sociedades Anônimas e em Resoluções e Pronunciamentos Contábeis, é comum contabilistas registrarem no ativo de pessoas jurídicas direitos ainda incertos ou não efetivamente concretizados. Assim, por exemplo, quando se reconhece como patrimônio direito a ser reconhecido em processo em curso ou no caso de avaliar marca ou patente e fazer consigná-lo no ativo, desde que observadas as formalidades legais para tanto.

No campo da filosofia, o conceito de patrimônio e propriedade é objeto de intensa discussão ao longo dos séculos.

Locke relacionava direito à propriedade vinculando o trabalho sobre a terra, numa verdadeira relação do homem com a coisa.

Kant trazia a razão no indivíduo e apontou que a propriedade dependeria da relação das vontades, ou seja, todos deveriam respeitar a pretensão à propriedade de alguém.⁷⁷¹ Torna-se necessária a presença da vontade unida para que seja viável a propriedade privada.

Hegel, que propôs a superação do jusnaturalismo para ingresso no positivismo, por sua vez, defendeu a ideia de que a razão estaria no Estado.⁷⁷²

A norma boa e a garantia da propriedade privada dependeriam necessariamente da ação estatal.

A liberdade deve ser limitada, sob pena de configurar anarquia. O indivíduo possui liberdade abstrata, sendo necessária a ação do Estado, por meio de seus três Poderes – do Príncipe, do Governo e do Legislativo – viabilizará a liberdade concreta.

A perspectiva filosófica é relevante porque acaba motivando o agir do legislador. A partir do pensamento ou da busca do ideal de justiça que prepondera num determinado espaço e momento que influencia a regulação jurídica.

Os conceitos de patrimônio e de propriedade devem ser discutidos no campo filosófico, mas, concretamente, o direito positivo que regulamentará e garantirá esses direitos. Talvez numa perspectiva conjugada entre os raciocínios de Kant e Hegel que justifica ou embasa os conceitos jurídicos positivos, como propriedade e patrimônio.

É dizer que propriedade privada ou patrimônio, hodiernamente, depende necessariamente da aceitação de todos os homens – visão kantiana – e regulamentação dos seus termos pelo Estado – perspectiva hegeliana.

Nesse sentido, os Estados Nacionais legislarão sobre propriedade privada, trazendo direitos e impondo limites. Por isso, a concepção de propriedade para Cuba, pelo menos até meados desta década – isso porque nova Constituição positivou o instituto da propriedade privada, que é fortemente marcada pelos princípios socialistas, é diametralmente oposta à perspectiva brasileira.

No viés democrático, que é a perspectiva deste trabalho, a regulamentação virá do Legislativo, por meio da representação popular.

⁷⁷¹ WALDRON, Jeremy. **The right to private property**. Oxford: Clarendon press, 1988.

⁷⁷² WALDRON, Jeremy. **The right to private property**. Oxford: Clarendon press, 1988.

Portanto, indubitavelmente, a existência de patrimônio ou propriedade privada depende da aquiescência da sociedade de determinado local, num momento específico e a regulamentação do Estado trazendo as suas balizas, bem como garantindo efetivamente o pleno exercício de direito.

No Brasil, a ideia de propriedade privada é elevada a *status* constitucional como direito fundamental, inatingível por Emenda Constitucional. No âmbito constitucional se encontra o seu balizamento.

Como visto anteriormente, na seção 3.2.2.2 que tratou de vedação ao confisco em matéria tributária, a propriedade privada poderá ser atingida, com sustentação constitucional, nas hipóteses específicas. Por isso, a partir de entrecruzamento de dispositivos constitucionais é possível conseguir visualizar que propriedade privada, ou seja, direito subjetivo individual a que deverá atribuir função social, estará suscetível à desapropriação desde que ocorra a justa indenização, arcará com a tributação à luz da capacidade contributiva, sujeitando-se à expropriação no caso de crimes etc.

No âmbito infraconstitucional, o conceito de propriedade ficou a cargo do Código Civil, **art. 1228**.⁷⁷³ Assim, caberá ao proprietário o exercício do direito para usar, gozar e dispor da coisa.

Por sua vez, a concepção de patrimônio ficou a cargo do **art. 91 do Código Civil**: “Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”⁷⁷⁴

Pela dicção legal, veja-se que a utilização do termo “relações jurídicas”, o que compreende direitos e obrigações. Portanto, são as relações jurídicas – direitos e obrigações – de uma pessoa, física ou jurídica, dotadas de valor econômico que, reunidas formam a universalidade, o patrimônio.

O conceito do Código Civil é importado para o direito tributário, em respeito ao disposto nos **arts. 109 e 110 do CTN**⁷⁷⁵, em que se determina que os conceitos do direito privado devem ser observados/adotados. É o denominado direito de sobreposição.

Nessa linha expositiva, vale citar a boa síntese feita por Ricardo Mariz de Oliveira:

⁷⁷³ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a.

⁷⁷⁴ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a.

⁷⁷⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c.

Sintetizando tudo, o patrimônio é um bem universal instituído pelo direito, composto por uma multidão de direitos referentes a bens físicos, outros direitos relativos a bens imateriais, obrigações pendentes de cumprimento, enfim, direitos e deveres de toda ordem, sempre com expressão econômica, os quais não teriam qualquer associação natural entre si, mas que passam a ter uma adesão ideal porque agrupados segundo uma norma jurídica e em razão de um mesmo sujeito de direito, que é o titular ou o devedor de cada um desses componentes.⁷⁷⁶

Na jurisprudência, revisita-se novamente a argumentação de Carlos Mário Velloso no **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida, em que, corretamente, assinalou o seguinte: (1) classificação atribuída pelo CTN não serve para fins de interpretação e aplicação de direito referente à imunidade tributária; (2) não se deve distinguir bens de patrimônio, tendo em vista que o conjunto daqueles formam esse; (3) o bem adquirido no mercado interno ou externo integra o patrimônio da entidade imune.⁷⁷⁷

O item (3) é precioso para o desenvolvimento do pressuposto ora em análise.

Em que pese a força argumentativa tratada com inigualável desenvoltura por Baleeiro, em específico, na passagem que trata da repercussão econômica, propõe-se aqui o raciocínio de que a incidência de IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados acaba atingindo o seu patrimônio, violando, pois, o instituto da imunidade tributária.

Pelo instituto da imunidade tributária, caso levado a rigor, a perspectiva que surge é que, no caso de aquisições ocorra apenas a substituição, e não o decréscimo patrimonial em razão da presença de impostos. Em outras palavras, nas aquisições feitas por entes federados, deve-se ter a modificação de direitos, na perspectiva jurídica, ou do ativo, de acordo com plano contábil, mas não redução ou decréscimo.

A questão atinente a quem é “contribuinte de direito” pouco importa quando se tem em debate a imunidade tributária. Por evidente, a normatização infraconstitucional ou técnica de tributação do legislador ordinário não pode interferir na concepção de instituto de ordem constitucional, como é o caso da imunidade.

É importante que se tenha em mente o seguinte raciocínio, cuja exposição pode ser simplista. Deve-se focar no texto constitucional e deixar de observar o âmbito infraconstitucional. As imunidades possuem *status* constitucional e não podem ser delimitadas por normatização infraconstitucional.

⁷⁷⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72.

⁷⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c

O ponto central aqui proposto é o seguinte: nas aquisições feitas por entes federados, caso sejam incluídos o ICMS e o IPI, o patrimônio terá decréscimo; caso sejam excluídos, haverá apenas a substituição de direitos ou do ativo.

Apresenta-se exemplo muito singelo, mas que tem a finalidade de ilustrar.

Num primeiro momento, ente federado, uma entidade de ensino superior, tem R\$ 100.000,00, direito líquido e certo, devidamente lançado no ativo, no “caixa”. Numa eventual expansão precisa adquirir carteiras para os seus alunos, total de duzentas, tendo como valor unitário R\$ 300,00, conforme oferta no livre mercado, com ampla publicidade.

Ingressa-se na fase dois, em que a aquisição é realizada. Logo, o “caixa” passa a ficar com R\$ 40.000,00 e, a título de “não-circulante”, em específico, no ativo imobilizado, passa-se a ter cadeiras, num valor de R\$ 60.000,00. Claro, ao longo dos anos ocorrerá depreciação. Esse ponto não interessa para o exemplo aqui ilustrado.

Contudo, na operação assim realizada, o patrimônio acabou sofrendo decréscimo, em razão da inserção dos impostos circulatorios por claro comando infraconstitucional.

Caso essa fase dois fosse realizada sem os impostos, em respeito à imunidade tributária, o ICMS não atingiria, nessa operação, o patrimônio da entidade imune, pouco importando se direta ou indiretamente. Até mesmo porque fica em segundo plano o tratamento dado pelo legislador infraconstitucional, tendo em vista que o argumento aqui traçado é de ordem constitucional.

Assim, sem ICMS, a aquisição poderia sair cerca de 18% inferior, ou seja, em vez de R\$ 60.000,00, tal como ocorre em regra para todo o mercado, para entidade imune, cujo tratamento diferenciado é justificante com amparo constitucional, o valor da operação sairia por volta de R\$ 49.200,00.⁷⁷⁸

Nesse espeque, sem a tributação, haveria a substituição patrimonial. Com ela, por sua vez, houve a mutação evidenciada com o decréscimo aproximado de R\$ 10.800,00, em razão da tributação.

Outro exemplo marcante é a energia elétrica. Caso a entidade imune pague apenas o valor da energia, sem a tributação que recai na operação e que legalmente no âmbito infraconstitucional é repassada ao consumidor, o patrimônio não seria atingido.

A tributação, pouco importa se direta ou indireta, ingressa na esfera patrimonial do adquirente.

⁷⁷⁸ Deve-se lembrar que a metodologia de cálculo do ICMS é pouco diferente, tendo em vista o cálculo “por dentro.”

Enfatiza-se, como muito bem lembrando por Schoueri, que a imunidade em questão não se restringe à propriedade, mas ao patrimônio. Logo, não se deve limitar a visualizar apenas uma situação jurídica.⁷⁷⁹ O correto é ter em mente o todo, o patrimônio, que compreende todos os direitos, como rendas e serviços, no lado positivo, e obrigações, no viés negativo.

Adiciona-se, aqui, para fortalecer, outros fundamentos: (1) em matéria de imunidade, o STF adota interpretação ampla e teleológica. Portanto, o raciocínio aqui desenvolvido otimiza a compreensão de patrimônio e salvaguarda direitos das entidades imunes. (2) Todos os impostos podem se sujeitar à imunidade, levando em conta os precedentes do STF. A classificação dos impostos do CTN é irrelevante para se interpretar imunidade. Por isso, garantiu-se imunidades em casos de ICMS, IOF e IPI.

Enfim, a tributação, independentemente de metodologia, técnica, denominação etc. não pode ensejar em decréscimo patrimonial da entidade imune. Por isso, conclui-se que, com ICMS e/ou IPI nas aquisições feitas por entes federados haverá o decréscimo e, assim, o instituto constitucional será violado.

Na regra da imunidade tributária, a perspectiva que vem à mente é de neutralidade, ou seja, tributação não recair sobre o patrimônio da pessoa imune. As suas aquisições ou compras devem resultar em mera substituição, e não decréscimo patrimonial.

Esta linha de raciocínio aqui desenvolvida segue a de Baleeiro, que, há muitos anos, assinalou:

Por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.⁷⁸⁰

Pode-se dizer que, sem a inclusão do ICMS e do IPI nas operações de (re) vendas, em razão da imunidade tributária subjetiva, poderia resultar em benefício do empresário, não imune. Afinal, sem os impostos, a margem de lucro poderia ser aumentada.

Em resposta a esse argumento, apresenta-se o denominado princípio da transparência, que pode ter função ainda mais relevante do que simplesmente revelar a tributação aproximada das operações.

É o próximo ponto.

⁷⁷⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 435.

⁷⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 140.

4.4.4 A transparência não se limitando a elucidar a tributação das operações, mas como mecanismo constitucional implementador da imunidade em estudo

Há grande e justo receio de que o particular acabe sendo privilegiado e usufrua da imunidade tributária nas situações em que decotar o IPI e/ou ICMS nas suas operações de vendas para entes federados. Afinal, decotando o ICMS e o IPI nas saídas os (re)vendedores e os industriais poderiam aumentar a margem de lucro.

Contra esse argumento e visando afastar esse tipo de conduta, a transparência pode ser importante instrumento.

Por isso, sugere-se papel mais importante para a transparência, isto é, que não se restrinja ou limite a elucidar qual a tributação aproximada praticada nas aquisições ou no consumo, nos termos do art. 150, § 5º da CRFB⁷⁸¹ e Lei n. 12.741/12.⁷⁸²

Claro, em termos de educação fiscal e acesso à informação, a transparência tem o seu valor.

Com a sua concretização no âmbito infraconstitucional, o consumidor em geral, ao ir às prateleiras das lojas e mercado, pode verificar qual o preço que pagará pelo produto ou mercadoria e da tributação aproximada da operação. Assim, ele poderá se familiarizar cada vez mais com a miscelânea de tributos existentes no País e, especialmente, a carga tributária, que lhe é economicamente repassada na operação, à luz da normatização infraconstitucional positiva.

É interessante registrar que a Lei n. 12.741/12 impõe o dever de destacar a tributação praticada na operação de “ponta”, na (re)venda no atacado e varejo. É dizer que a Lei em questão, que regulamenta o princípio constitucional da transparência, não impõe o dever de explicitar a formação de preço final que, por óbvio, leva em conta os custos, as despesas e a margem de lucro. Ela se limita a impor que seja indicada a tributação aproximada na operação realizada.

Objetivamente, a Lei determina que seja apresentado o valor final que será pago pelo comprador/consumidor e a tributação incidente naquela operação e que será suportada, em específico, a título de ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Cofins e Cide.

Pragmaticamente, a transparência pode assumir papel ainda mais relevante. Com ela, não se pode olvidar que é possível garantir a maximização da imunidade tributária em estudo

⁷⁸¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de outubro de 1988.

⁷⁸² BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 dez. 2012f.

e, em especial, como importante instrumento de combate à eventual tentativa de o (re)vendedor ou industrial tentar tirar vantagem de situação pessoal ou subjetiva do comprador, ente federado ou demais pessoas jurídicas imunes.

Na seara do direito do consumidor, a publicidade e transparência são princípios relevantes e levados a sério.

O próprio consumidor, cada vez mais ciente dos seus direitos, não admite, nos dias de hoje, que mercadorias e produtos sejam expostos sem a elucidação do preço. Especialmente nos grandes centros comerciais é incomum se deparar com mercadorias e produtos expostos sem o respectivo preço de venda.

Adicionalmente, o Programa de Proteção e Defesa do Consumidor (Procon) tem atuação cada vez mais marcante para fiscalizar e aplicar sanções aos fornecedores e prestadores que não observem as regras do Código de Defesa do Consumidor (CDC). O Procon fiscaliza por conta própria e mediante provocação/denúncia dos consumidores.

Isso quer dizer que, nessa perspectiva, a transparência tributária ganha importante aliado, a publicidade e transparência previstos na legislação consumerista.

Nessa linha de raciocínio, no *e-commerce* ou nas vendas nas “prateleiras” ou presenciais/físicas, o consumidor tem, no ponto ora em análise, dois direitos: (1) conhecer o preço das mercadorias e produtos ofertados, à luz do CDC; (2) verificar a tributação aproximada da operação de aquisição, nos termos da transparência tributária.

Assim, o ente federado, ao realizar as suas aquisições, saberá qual a tributação praticada nas operações e, para que o seu patrimônio não seja atingido pelo exercício do poder tributante, evitando, dessa forma, o seu decréscimo e sendo garantida a mera substituição, deverá exigir que o IPI e o ICMS sejam decotados.

A efetivação da transparência tributária passa a ser alçada como verdadeiro instrumento operacional para garantir a imunidade tributária de ICMS e IPI nas operações de aquisições por entes federados ou pelas demais pessoas jurídicas imunes. Ela deixa de se limitar a dar publicidade da tributação praticada e de se restringir a importante elemento da cidadania e educação fiscal. Logo, qualquer tentativa de obtenção de vantagem pelo industrial ou revendedor poderia ser combatida.

Com a publicidade de preços finais e da tributação na operação, caso o (re)vendedor ou industrial não exclua totalmente o IPI e o ICMS apresentados na composição do preço final, a pessoa jurídica imune terá, ao menos, dois caminhos, que não são excludentes: (1) procurar outro fornecedor que garanta o seu direito e (2) fazer a denúncia ao Procon, exigindo o decote

dos tributos e/ou requerendo a aplicação de sanção por infringência à legislação consumerista. Ainda, não se pode perder de vista a possibilidade de buscar a tutela jurisdicional.

Portanto, note-se que o argumento aqui desenvolvido está diretamente articulado com o anterior, que tratou da imunidade tributária do patrimônio dos entes federados e das demais pessoas jurídicas imunes. Nesse quesito, conforme exposto, sustentou-se o direito de o patrimônio do imune não ser atingido pela tributação. Não se pode admitir decréscimo patrimonial.

Pouco importa a técnica legislativa infraconstitucional, ou seja, “contribuinte de fato” x “contribuinte de direito”, uma vez que imunidade tributária tem *status* constitucional. Por isso, as aquisições feitas por pessoas jurídicas imunes não devem carregar a tributação, em específico, do IPI e do ICMS, sob pena de o patrimônio ser atingido e sofrer decréscimo. É necessário garantir a substituição patrimonial nas aquisições.

Como dito, mas com a finalidade de frisar, cumpre destacar que, para que esse raciocínio seja implementado no campo pragmático, a transparência tributária exsurge como mecanismo garantidor. Com ela, o ente federado poderá exercer o seu direito, bastando, como visto, requerer o decote do IPI e do ICMS apresentados na formação do preço final, ou requerer a redução desse preço final, tendo como parâmetro a oferta pública para os consumidores em geral.

No caso de insucesso, o Procon e, em última análise, o Judiciário, estão prontos para impor o cumprimento da oferta do fornecedor, decotando o IPI e o ICMS, caso o consumidor seja pessoa jurídica imune. As sanções cabíveis estão previstas na legislação consumerista e, caso a caso, é possível sustentar potencial fixação de reparação de danos morais.

Adicionalmente, cita-se o princípio da seletividade previsto tanto para o IPI quanto para o ICMS. O Constituinte positivou no texto constitucional o referido princípio com o fito de justificar alíquotas maiores ou menores, a depender do produto comercializado, visando minimizar a regressividade, bem como viabilizar que os produtos essenciais sejam mais facilmente acessíveis às pessoas de baixa renda.

Logo, pode-se dizer que a argumentação de que a implementação das imunidades do IPI e do ICMS nas aquisições feitas por entes federados poderia aumentar a margem de lucro dos industriais e (re)vendedores é incompatível com o espírito constitucional, que acabou, como dito, positivando a seletividade.

Ora, a redução do ICMS sobre a cesta básica em razão da seletividade poderia aumentar a margem de lucro do (re)vendedor e não viabilizar a compra de todos, inclusive das pessoas de baixa renda. Não foi esse o objetivo do Constituinte e igualmente não é o que acontece.

Portanto, esse mesmo raciocínio pode ser levado para as imunidades em foco nesta tese. Afinal, a seletividade visa implementar a justiça tributária do IPI e do ICMS dos consumidores, ao passo que as imunidades em estudo buscam salvaguardar objetivos, princípios e valores constitucionais, conforme anteriormente trazido.

Para além disso, menciona-se que, conforme será tratado a seguir, seção 4.4.6, que a não-cumulatividade é a regra específica constitucional que traz o consequente normativo no caso de saídas isentas, com redução de base de cálculo, não incidência e, igualmente, imunes.

4.4.5 A necessidade de salvaguardar as normas constitucionais de repartição de receitas tributárias e a interpretação teleológica por meio do critério econômico

4.4.5.1 A carga tributária efetiva do IPI e do ICMS e o impacto nos orçamentos dos municípios

Na seção 2 desta tese, a proposta foi revisitar fundamentos históricos da tributação. Ainda, em específico no Brasil, quais foram e são os tributos que mais colaboram com o implemento da arrecadação.

Como visto, entre 1900 e 1910, a principal fonte tributária do Brasil era o Imposto de Importação, que correspondia a 80% da arrecadação federal e 50% da carga tributária total então praticada.

Os problemas econômicos e sociais vivenciados entre 1920-1930 provocaram redução da arrecadação do Imposto de Importação regredisse. Ascenderam, com destaque, o Imposto sobre a Renda e o Imposto sobre o Consumo, posteriormente substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e ISS, já na década de sessenta do século passado, em decorrência da reforma tributária de 1965.

No plano infraconstitucional, a transição do IC para o IPI fez com que a apuração fosse diversa.

No caso do IC, o valor da operação era destacado do imposto na nota fiscal. Assim, pela metodologia, o (re)vendedor cobrava o preço da operação, que ingressaria na sua esfera patrimonial, bem como destacava o imposto cobrado do consumidor que, posteriormente repassaria ao fisco. Esta metodologia ainda vale para o IPI, conforme desenvolvido na seção 4.4.2.

Na hipótese do ICM, o imposto era “cobrado por dentro”, sendo ostentado valor final total, compreendendo, inclusive, a tributação.

A Constituição de 1998 se destaca por abrir espaço para União aumentar o seu potencial de tributação por meio da espécie tributária contribuições. Assim, se em 1975, os impostos

correspondiam a 59% e as contribuições a 41% da arrecadação federal, atualmente houve clara inversão: os impostos são 40% da arrecadação e as contribuições 60%.

Hodiernamente, o ICMS é a principal fonte de arrecadação do País. O ICMS e o IPI, em 2017, juntos totalizavam 7,44% do PIB e, por conseguinte, cerca de 23%, isto é, quase um quarto do total da carga tributária.

Defensora da linha de pensamento desenvolvido nesta tese, Misabel Derzi dá publicidade à pesquisa desenvolvida pela Comissão Permanente de Simplificação e Revisão da Legislação Tributária do Município de Belo Horizonte, a qual presidiu, desenvolvida entre os anos de 2005 e 2006.

Embasada em argumentos práticos, ou melhor, em números, Misabel Derzi é taxativa: “[...] o Município se tornou um grande contribuinte de IPI, do PIS/Cofins e do ICMS em todas as compras que faz.”⁷⁸³ Assinala, ainda, que “tais tributos, sendo não cumulativos, são transferidos, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico, ao consumidor final.”⁷⁸⁴

Os dados levantados pela referida Comissão impressionam. Na Tabela 4 estão transcritas as informações relativas à Prefeitura Municipal de Belo Horizonte compreendendo o ano de 2006.⁷⁸⁵

O Município de Belo Horizonte perdeu a potencialidade de investimento nas suas atribuições constitucionais num valor total de quase R\$ 21,5 milhões. Isso por mera técnica e opção legislativa infraconstitucional que criou as figuras “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

Impressiona, ainda mais, a conclusão de Misabel Derzi no sentido de que as despesas de investimentos feitas pelo Município de Belo Horizonte direcionam cerca de 15% para o pagamento de ICMS, sem levar em conta o PIS/Cofins e, eventualmente, o IPI.⁷⁸⁶

⁷⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 491.

⁷⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 491.

⁷⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 493.

⁷⁸⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 491.

Tabela 4 – Despesas/investimentos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e ICMS neles embutidos – Belo Horizonte – 2006

ICMS			
DESPESAS/INVESTIMENTOS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE			
MATERIAL DE CONSUMO		ALÍQUOTA 12% (MÍNIMA)	
2006	R\$	60.749.741,63	R\$ 7.289.969,00
ENERGIA ELÉTRICA		ALÍQUOTA 18%	
2006	R\$	50.244.150,28	R\$ 9.043.947,05
TELECOMUNICAÇÕES		ALÍQUOTA 25%	
2006	R\$	9.121.970,01	R\$ 2.280.492,50
FORMECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2006	R\$	4.038.920,91	R\$ 484.670,51
AQUISIÇÃO DE SOFTWARES		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2006	R\$	724.257,40	R\$ 86.910,89
EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2006	R\$	19.280.437,54	R\$ 2.313.652,50
Total	R\$	144.159.477,77	R\$ 21.499.642,45

Fonte: Dados básicos: DERZI, 2010, p. 493.

Elaboração própria.

Dessa forma conclui taxativamente:

Considerando o volume das transferências obrigatórias, repassadas pela União e pelo Estado, o Município de Belo Horizonte, nos anos de 2005/2006, recebeu o total de cerca de R\$ 1,100 bilhão de reais, a título de Fundo de Participação dos Municípios e quota de participação no ICMS (Quadro 03). Mas em compensação, o Município de Belo Horizonte pagou à União e ao Estado de Minas Gerais, pelo menos, a importância superior a R\$ 205 milhões de reais, no mesmo período. Na verdade, Belo Horizonte devolve à União e ao Estado, no mínimo, 19% do que recebe, na forma de tributos alheios, que suporta em suas despesas e investimentos. O percentual desenvolvido, como já realçamos, está subavaliado (Quadro n. 04), e pode alcançar patamares muito mais elevados.⁷⁸⁷

Esse raciocínio desenvolvido pela Comissão liderada/presidida por Misabel Derzi é de grande valia para o argumento que se pretende desenvolver nesta seção.

Contudo, antes de avançar, a proposta é de atualizar os dados, com base nos mesmos parâmetros de informações.

As contas da gestão do exercício de 2019 de Belo Horizonte, que possui linguagem simples e fácil acesso⁷⁸⁸, demonstram que o Município arrecadou R\$ 11,62 bilhões. Desse total, 49,61% corresponde às receitas decorrentes de transferências correntes, ou seja, R\$ 5,17

⁷⁸⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 494.

⁷⁸⁸ BELO HORIZONTE. **Contas da gestão exercício de 2019**: consolidação: relatório contábil de propósito geral. Belo Horizonte: PBH/DCGE, [2020].

bilhões, ao passo que 40,44%, que totaliza R\$ 4,22 bilhões, corresponderam aos impostos, taxas e contribuições de melhorias.

As transferências correntes acoplam recursos oriundos das pessoas jurídicas de direito público e privado.

Nesse cenário, as transferências oriundas do setor privado corresponderam, em 2019, 16,23%, isso é, cerca de R\$ 870 milhões. Coube à União transferir R\$ 2,5 bilhões (48,33%) e aos Estados R\$ 1,8 bilhão (35,44%).

É possível notar empiricamente a concretização do propósito do Constituinte de 1988 no que diz respeito a direcionar recursos aos municípios, notadamente por meio do comando constitucional de transferências obrigatórias. Logo, as fontes de receitas dos municípios, no aspecto exclusivamente tributário, não se limitam aos tributos de sua competência constitucional. Igualmente relevantes são as repartições de receitas tributárias.

Tanto que nenhum imposto de competência tributária ativa de Belo Horizonte proporciona ingresso de receita tão alto quanto as transferências constitucionais correntes. Por exemplo, o principal imposto municipal para fins de arrecadação, o ISS, levou aos cofres públicos R\$ 1,58 bilhão. Por sua vez, o IPTU correspondeu a arrecadação de R\$ 1,45 bilhão.

No que se refere às despesas empenhadas, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal, as principais são pessoal e encargos, saúde e educação. Respectivamente, no ano de 2019, corresponderam a R\$ 5 bilhões – com os encargos, R\$ 3,81 bilhões e R\$ 1,82 bilhão.

É importante registrar agradecimentos à Marília Celestino Xavier, Diretora de Contabilidade Geral do Município de Belo Horizonte que, gentilmente, prestou todos os esclarecimentos necessários ao disponibilizar os dados relativos às despesas de investimentos feitas pelo Município de Belo Horizonte em 2019, ao responder requerimento formulado com base na Lei de Acesso à Informação, que ora se transcreve na Tabela 5.

Tabela 5 – Valores apurados com base na despesa empenhada – Belo Horizonte – exercício 2019

VALORES APURADOS COM BASE NA DESPESA EMPENHADA EXERCÍCIO 2019	
TICKET LAI Nº 31.00002126.12020-80	
AQUISIÇÃO DE SOFTWARES	7.036.572,73
ENERGIA ELÉTRICA	75.442.718,97
EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE	69.348.812,64
FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO	7.447.285,25
MATERIAIS PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITA	77.915.694,05
MATERIAL DE CONSUMO	168.326.440,32
TELECOMUNICAÇÕES	5.352.597,49

Fonte: Sistema CASP PBH / Conta Corrente Dotação Orçamentária

Fonte: BELO HORIZONTE, [2020].

Com base nessas informações oficiais, a proposta é de replicar a metodologia adotada pela Comissão presidida por Misabel Derzi.

Adianta-se que, diferentemente de 2006, o ICMS energia sofreu acréscimo de quase 50%, tendo em vista a majoração da alíquota de 18% para 25%.

A Tabela 6 apresenta os dados relativos ao ano de 2019.

Tabela 6 – Despesas/investimentos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte e ICMS neles embutidos – Belo Horizonte – 2019

ICMS			
DESPESAS/INVESTIMENTOS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE BELO HORIZONTE			
MATERIAL DE CONSUMO		ALÍQUOTA 12% (MÍNIMA)	
2019	R\$ 168.326.440,32	R\$	20.199.172,84
ENERGIA ELÉTRICA		ALÍQUOTA 25%	
2019	R\$ 75.442.718,97	R\$	18.860.679,74
TELECOMUNICAÇÕES		ALÍQUOTA 25%	
2019	R\$ 5.352.597,49	R\$	1.338.149,37
FORMECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2019	R\$ 7.447.285,25	R\$	893.674,23
AQUISIÇÃO DE SOFTWARES		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2019	R\$ 7.036.572,73	R\$	844.388,73
EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2019	R\$ 69.348.812,64	R\$	8.321.857,52
MATERIAIS PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITA		ALÍQUOTA 12%(MÍNIMA)	
2019	R\$ 77.915.694,05	R\$	9.349.883,29
Total	R\$ 410.870.121,45	R\$	59.807.805,71

Fonte: Dados básicos: DERZI, 2010, p. 493.

Elaboração própria.

O valor investido pelo Município em 2019, que totalizou cerca de R\$ 411 milhões, impôs um dispêndio de quase R\$ 60 milhões a título de ICMS. É dizer que Belo Horizonte perdeu a oportunidade de aplicar essa quantia para implementar ou cumprir com as suas obrigações de ordem constitucional.

Para além disso, importante ressaltar, outrossim, a proporção entre os valores repassados pelo Estado ao Município de Belo Horizonte e a quantia recolhida a título de ICMS.

É que, no ano de 2019, conforme informações constantes do “Relatório Contábil de Propósito Geral”, o montante do repasse pelo Estado fez a monta de R\$1,8 bilhão, ao passo que, no mesmo ano, o Município de Belo Horizonte recolheu, aproximadamente, R\$59.807.805,71 a título de ICMS. Portanto, o valor “devolvido” pelo Município referente ao mencionado imposto equivale a cerca de 3,26% do que lhe foi repassado.

Portanto, em sede de fechamento desse item, pode-se concluir, empiricamente, o seguinte: (1) o ICMS é a principal fonte de arrecadação tributária do País. Esse imposto e o IPI, em conjunto, correspondem a quase um quarto da arrecadação total e 7,44% do PIB; (2) tomando como exemplo o Município de Belo Horizonte, verifica-se que, apenas em 2019, em decorrência da técnica/metodologia infraconstitucional eleita pelo legislador, o Município teve que dispendir cerca de R\$ 60 milhões a título de ICMS, o que corresponde a cerca de 15% das suas despesas de investimento e “devolução ou retorno” de 3,26% daquilo que recebeu.

4.4.5.2 Empiricamente a técnica infraconstitucional fere os propósitos constitucionais atinentes à arrecadação tributária

Como visto nos itens antecedentes, foi possível provar, em números, que a técnica adotada pelo legislador infraconstitucional, no que se refere à cobrança do ICMS, acaba por atingir o patrimônio e retira recursos e possibilidades de investimentos dos entes federados para implementar os seus objetivos e fins.

O exemplo trazido, do Município de Belo Horizonte, certamente se estende a inúmeras outras situações. Com isso, os entes federados, os sindicatos de empregados, os partidos políticos, os templos de qualquer culto, as entidades assistenciais e educacionais, sofrem verdadeira limitação infraconstitucional ao direito à imunidade.

Nesta seção em específico, o destaque que se faz é no sentido de que há verdadeira violação à repartição constitucional de receitas tributárias e, ao cabo, ao orçamento público, levando-se em consideração a sistemática de apuração e arrecadação infraconstitucional do ICMS.

Mais uma vez a reflexão tem argumentação única e exclusivamente de ordem constitucional. Esqueça-se, por ora, a legislação infraconstitucional.

Pois bem.

Considerando o texto constitucional com unidade, justeza e conformidade, é possível verificar que, entre os artigos 145 e 159 da CRFB, estão indicadas todas as normas atinentes à arrecadação tributária, incluindo, a competência.

Em nível constitucional é possível aferir as competências tributárias com os seus balizamentos decorrentes das imunidades tributárias. É dizer que a tributação terá vez nas hipóteses previstas no âmbito das competências tributárias ativas, que compreendem as regras de imunidades, sendo vedada a sua ampliação ou extensão. Afinal, como defendido, as competências devem ser vistas como conceitos, e não como tipos.

Diante desse cenário, a arrecadação de tributos por entes federados, por comando constitucional, está diretamente entrelaçada com a perspectiva das competências tributárias. Por exemplo, os municípios podem instituir taxas dentro do âmbito de suas autuações ou atribuições, contribuições de melhoria, contribuições previdenciárias de seus servidores, contribuição de iluminação pública, IPTU, ISS e ITBI. Mas não é só isso.

Nesse quesito, igualmente relevante se encontra a repartição de receitas tributárias. Isso quer dizer que, por opção do Constituinte, ciente das atribuições e obrigações dos entes federados, houve o comando de partilha do produto de arrecadação nas hipóteses elencadas pelo texto constitucional.

Ainda tomando como exemplo os municípios, à luz do texto constitucional, **art. 158**, o IR na fonte sobre pagamentos feitos, 50% do ITR e do IPVA e 25% do ICMS, são receitas tributárias que lhes pertencem de pleno direito.

Por isso, como visto, em 2019, 49,61% das receitas de Belo Horizonte se referem às transferências correntes da União e dos Estados, em específico, Minas Gerais.

O nítido objetivo do Constituinte foi no sentido de proporcionar mais recursos aos municípios, cuja medida adotada é visualizada a partir de dois fatores: (1) as competências tributárias atribuídas e (2) comando para repartição de receitas tributárias.

Assim, numa visualização restritiva de plano constitucional, os municípios terão as receitas tributárias e de repasses constitucionais obrigatórios.

Diante desse contexto, não se pode admitir, em nenhuma medida, que legislação infraconstitucional limite direito à imunidade e, adicionalmente, ao direito de repasses/repartições de receitas previstas na Constituição.

Sendo assim, o agir do legislador infraconstitucional deve estar em sintonia com a Constituição vigente. Portanto, a técnica legislativa do ICMS deveria trabalhar no sentido de garantir a imunidade em máxima medida.

Contudo, o atual modelo adota como técnica legislativa o ICMS no denominado “preço” e, com isso, dá amparo ao discurso da existência das figuras do “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, acaba, querendo ou não, infringindo na extensão da imunidade que é constitucional.

Nessa linha de raciocínio, o que se tem, a rigor, são comandos que não estão em sintonia: (1) no âmbito constitucional é possível visualizar as competências, as imunidades e as repartições de receitas; (2) no âmbito infraconstitucional, a técnica de arrecadação do ICMS acima narrada.

Logo, numa ponderação, pelo princípio hierárquico, o comando constitucional há de prevalecer. Isso conduz ao raciocínio no sentido de que há inconstitucionalidade em decorrência da não efetivação da imunidade na sua total extensão, tendo em vista a atual técnica legislativa.

Alternativamente, visando observar a presunção de constitucionalidade das leis, caberia a interpretação conforme o texto constitucional, isso é, exclui-se o ICMS da nota fiscal de venda a ente federado, semelhantemente com a ideia que conduz à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

De toda sorte, o que não pode acontecer é a Constituição, “com uma mão”, determinar a repartição do ICMS – assim como de outros tributos, e o legislador infraconstitucional indevidamente, “com a outra”, reaver parte desse tributo através de técnica arrecadatória.

De fato, o propósito do Constituinte foi de impor repasse de recursos para os entes federados, sendo incabível, por ser visivelmente incoerente, a devolução de parte por opção do legislador infraconstitucional incompatível com a norma magna.

4.4.5.3 A interpretação teleológica se valendo do critério econômico

Para o raciocínio a ser desenvolvido nesta seção, três pressupostos empiricamente provados devem ser observados: (1) considerando os precedentes dos últimos sessenta anos, o STF clara e taxativamente ostenta que a interpretação teleológica ou sistêmica-teleológica é a adequada quando se depara com casos que enfrentam a imunidade tributária; (2) o ICMS e o IPI correspondem a quase que um quarto da arrecadação total no País, tendo impacto de 7,44% do PIB; (3) a cobrança de ICMS nas aquisições feitas pelos municípios correspondem a cerca de 15% das despesas com investimentos e, no caso paradigma de Belo Horizonte, cerca de

3,26% do repasse obrigatório constitucional é devolvido, em razão da técnica legislativa infraconstitucional, conforme exposto.

Diante desse cenário empírico, propõe-se a adoção do critério econômico como mecanismo que subsidia a interpretação teleológica.

A título de alerta: não se propõe aqui o entendimento desenvolvido por autores, entre eles, Baleeiro, no que diz respeito à interpretação econômica do direito.

Pois bem.

Onofre Alves Batista Júnior, em seu livro “O Planejamento Tributário e a Interpretação do Direito Tributário” desenvolve raciocínio acerca da interpretação teleológica a partir da consideração econômica.⁷⁸⁹

Valendo-se das lições de Maximiliano, o autor sustenta que “a norma deverá ser interpretada de modo a melhor corresponder àquela finalidade e assegurar plenamente a tutela de interesses para qual foi redigida.”⁷⁹⁰

A interpretação teleológica é meio para se buscar a finalidade pretendida e a tutela de interesses socialmente buscados, em total sintonia com o **art. 5º** da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Diferentemente do que ocorre em outros segmentos do Direito, como o empresarial e civil, em que as relações jurídicas podem surgir naturalmente, no direito tributário ocorre verdadeiro artificialismo. Isso porque, à luz do texto constitucional positivo, o legislador infraconstitucional buscará aumentar a carga tributária – aumentando hipóteses de incidências, alíquotas etc. – sempre que o caixa estatal necessitar.

Onofre Alves Batista Júnior defende a ideia de que “[...] somos levados a proclamar a força do elemento teleológico na seara tributária, e por isso assinalamos a relevância do princípio da capacidade econômica na interpretação das leis impositivas.”⁷⁹¹

Com acerto, o autor defende a interpretação jurídica, e não a econômica, para que o substrato direcione na aferição do “conceito de fato”. Com isso, é possível “[...] se amoldar, na espiral interpretativa, à hipótese de incidência, modelada, em especial, pelo elemento teleológico.”⁷⁹²

⁷⁸⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

⁷⁹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 155.

⁷⁹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 165.

⁷⁹² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 166.

Nessa linha de raciocínio Batista Júnior crava que os fins econômicos das leis e a consideração econômica como interpretação teleológica. Ainda, assinala que

O que devemos ter presente é que a lei deve ser interpretada, sempre, na conformidade com os princípios do direito, ou seja, conforme critérios jurídicos, e o que podemos chamar de ‘consideração econômica’ não é outra coisa senão um dos elementos concordantes com os princípios que expusemos.⁷⁹³

As colocações acima são de grande valia para desenvolvimento de mais um raciocínio que serve de sustentáculo para esta tese.

Contudo, antes de avançar, é importante registrar, até mesmo para evitar incoerência argumentativa, que o raciocínio desenvolvido não se aplica na hipótese de exercício de competência tributária ativa. Em outras palavras, como o entendimento externado de que a competência tributária ativa deve ser vista como conceito, e não como tipo, a interpretação deve ser restritiva, nos termos articulados na seção 3.3. Logo, entende-se como inviável a sustentação de que a exação tributária deve ser interpretada pelo mecanismo teleológico respaldado na capacidade econômica.

Entretanto, quando se tem em mente o instituto da imunidade tributária, esse raciocínio jurídico vem perfeitamente a calhar.

No caso das imunidades que são mecanismos implementadores de salvaguarda de interesses, objetivos e valores constitucionais, a interpretação pode ser ampla ou extensiva, tendo em vista a possibilidade real de otimizar direitos fundamentais. Diferentemente, no exercício da competência tributária, como a tributação é um dos meios constitucionais autorizadores de intervenção na propriedade privada, que tem *status* de fundamental, a interpretação deve ser restritiva e reservada.

Nesse diapasão, a realidade econômica, anteriormente exemplificada, demonstra que efetivamente a cobrança do IPI e, especialmente, do ICMS acaba por ter grande repercussão para as pessoas jurídicas imunes, em especial, aos entes federados.

A realidade econômica exteriorizada empiricamente serve de sucedâneo para interpretação teleológica.

Com esses dados reais, são estas as perguntas que se fazem: está condizente com o propósito constitucional? O princípio federativo, a (ausência) de capacidade contributiva etc. são respeitados?

⁷⁹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 168.

A resposta, como já feito, poderia ser simplista: a técnica legislativa infraconstitucional para cobrança do IPI e do ICMS está incompatível com a Constituição. A metodologia aplicada é constitucionalmente inadequada.

Ganha reforço o raciocínio ao se apontar que essa metodologia tem repercussão econômica relevante e, por conseguinte, viola objetivos e valores constitucionais. Afinal, se qualquer valor retirado dos entes federados deve ser ponderado e, sem dúvidas, considerável ou limitador de propósitos e fins constitucionais.

Pode parecer redundante, mas como o propósito é de frisar, não se pode olvidar que a sistemática atual, economicamente relevante, como provado, fere os propósitos e objetivos constitucionais. Isso porque, a sistemática atual eleita infraconstitucionalmente, fere o pacto federativo, faz com que ocorra incidência tributária em base que exterioriza capacidade econômica, e não capacidade contributiva e, a cabo, reduz, em vez de alargar, os relevantes propósitos de índole constitucional.

Portanto, os dados reais economicamente apresentados servem de sustentáculo para adoção em larga extensão da interpretação teleológica

É dizer que a interpretação da norma deve se adequar ao que socialmente se busca, o que leva à conclusão de que a atual sistemática infraconstitucional de apuração do ICMS viola o espírito da imunidade tributária em estudo.

4.4.6 A consequência específica da imunidade tributária do ICMS e do IPI: a regra constitucional da não-cumulatividade

Em 1965 houve reforma tributária no âmbito constitucional. Dentre outras modificações, destaque-se, nesta passagem, a extinção do antigo IC – imposto sobre o consumo – e o surgimento do IPI e do então ICM, hoje, após a CRFB, o ICMS.

O IPI e o ICM seriam, desde 1965, não-cumulativos, ou seja, os valores recolhidos a título de tributos nas operações anteriores seriam abatidos nas subsequentes.

A regra da não-cumulatividade do IPI era, em 1965, bem como em 1967 e 1969, exclusivamente de ordem constitucional. Por sua vez, o ICMS teria a não-cumulatividade regulamentada nos termos da lei complementar.

A Constituição de 1988 tratou da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, não abrindo espaço ao legislador infraconstitucional, que se limitaria a dispor sobre o regime de compensação do ICMS. Veja-se o disposto nos **arts. 153, § 3º c/c 155, § 2º, I, e 155, § 2º, XII, “c” da CRFB**:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;⁷⁹⁴

Quanto ao aproveitamento de crédito nas etapas posteriores àquela que era isenta ou não-tributada, as **Constituições de 1967 e 1969 – ou Emenda Constitucional n. 01** – não previam qualquer limitação ou restrição. Dessa forma, o crédito da operação anterior poderia ser aproveitado na segunda operação subsequente, após “pular” a primeira isenta ou não-tributada.

Contudo, no que se refere ao ICMS, a **Emenda Constitucional n. 23/83**⁷⁹⁵ resolveu excluir tal possibilidade. Com isso, a **Constituição de 1969**, em seu **artigo 23, II**, passou a prever que “a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes”.⁷⁹⁶

Este evento jurídico histórico, a **Emenda n. 23/83**, acabou influenciando o Constituinte de 1988. Nessa mesma linha de raciocínio, restou positivada a regra do não aproveitamento de crédito e o dever de anulação ou estorno por parte do (re)vendedor no caso de saída isenta ou com não-incidência:

⁷⁹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁷⁹⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983**. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília/DF, 5 dez. 1983.

⁷⁹⁶ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II - a isenção ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;⁷⁹⁷
(destaque-se)

Aqui exsurge mais um fundamento que sustenta a ideia favorável ao reconhecimento da imunidade do ICMS e, por extensão do IPI, nas operações de aquisição realizadas por pessoas jurídicas imunes.

Conforme já tratado, desenvolveu-se o raciocínio de que pouco importa a classificação dada pelo CTN aos impostos, tendo em vista que o objeto de estudo tem *status* constitucional. Por isso, a ideia de patrimônio, numa interpretação extensiva e teleológica, esta última adotada há décadas pelo STF quando se analisa imunidade, deve ser coerentemente observada. É dizer que a manutenção do IPI e do ICMS nas operações de aquisição feitas por pessoas jurídicas imunes acaba por atingir o seu patrimônio. Isso porque, com esses impostos nas operações de aquisição, não se terá a desejada substituição patrimonial, mas sim o decréscimo, o que é constitucionalmente vedado.

Logo, como se fosse uma cadeia de raciocínio devidamente articulada, tratou-se de dar ainda maior força ao princípio da transparência – seção 3.2.4. Com ele, as pessoas jurídicas imunes podem identificar os preços praticados, com e sem a tributação, podendo claramente exigir o exercício regular do seu direito.

A bem da verdade, a perspectiva da seletividade acabou fortalecendo a linha de raciocínio desenvolvida favoravelmente ao denominado princípio da transparência.

Ademais, em números, apontou-se que a sistemática de apuração do ICMS, tratada no âmbito infraconstitucional, acaba por violar as normas constitucionais que impõem a repartição de receitas tributárias. Ainda no campo empírico, apontou-se que, mantendo a coerência de se interpretar a imunidade pelo método sistêmico-teleológico ou teleológico, o critério econômico pode ser importante instrumento que o sustente.

⁷⁹⁷ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983**. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília/DF, 5 dez. 1983.

Dando sequência nessa cadeia de raciocínio, exsurge, neste ponto, mais um, que, como já assinalado, agrega aos anteriores. Pode-se dizer que ele é forte o suficiente para sustentar a linha aqui defendida. Contudo, por óbvio, ele se fortalece quando somado aos anteriores e àqueles que adiante virão.

Ora, foi desejo democrático do Constituinte de 1988 delimitar constitucionalmente a não-cumulatividade do ICMS, em especial, ao impor o dever de não se aproveitar créditos das etapas anteriores na hipótese de ocorrer a saída isenta ou não-incidência.

Por coerência argumentativa, foi possível visualizar anteriormente que isenção e não-incidência são institutos jurídicos ontologicamente distintos, ainda que os efeitos econômicos sejam iguais.

É importante lembrar que, embora sejam institutos jurídicos diversos, o STF tem aplicado a regra do não aproveitamento, ainda que proporcional, de crédito de etapas anteriores nos casos de saída com redução da base de cálculo, que seria espécie de isenção parcial⁷⁹⁸, ou com alíquota zero.

Numa linha de raciocínio jurídico, a não-incidência pode abarcar duas situações jurídicas diversas: (1) a não-incidência propriamente dita, isso é, operações em que até se admite a circulação de algo que não seja mercadoria, portanto, não se enquadrando no aspecto material da norma matriz de incidência e (2) as situações em que há delimitação do exercício da competência tributária ativa em decorrência da imunidade.

A título de exemplo da primeira hipótese toma-se a venda, por contribuinte de ICMS, de ativo imobilizado. Essa operação não é fato gerador do imposto.

Para ilustrar a segunda, tomem-se como exemplo as operações de vendas de livros e periódicos.⁷⁹⁹

Nesse espeque, o disposto no **art. 155, § 2º, II, “a” da CRFB** acaba por trazer, ao menos, dois fundamentos que conduzem ao raciocínio favorável à imunidade ora em estudo. E, mais uma vez, a proposta é de atenção ao que se encontra no texto constitucional positivo. São de segundo grau de importância as ações do legislador infraconstitucional.

O primeiro desses fundamentos seria no sentido de que há regra específica própria no texto constitucional reconhecendo que saídas podem ser imunes e que existem consequências práticas e jurídicas, no caso, a anulação dos créditos da entrada, ou melhor, das operações

⁷⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 635.5688/RS**. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 16 out. 2014i.

⁷⁹⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 156.

anteriores. Não cabe, em termos de imunidades, interpretação restritiva. Por isso, essa regra em destaque certamente não se limita às hipóteses de saídas de jornais e periódicos, cuja imunidade está expressamente revelada no art. 150, VI, “d” da CRFB.

Parece lógico que essa regra constitucional específica veio a regulamentar eventuais saídas/vendas direcionadas às pessoas jurídicas imunes. Logo, não veio a tratar de exceção, ou seja, quando eventualmente pessoa jurídica imune deixa de atuar no campo que lhe é próprio e passa a realizar vendas/saídas.

Na interpretação extensiva e teleológica, a não-incidência revelada pelo texto constitucional, até mesmo para não atingir o patrimônio da pessoa jurídica imune, abarca as aquisições ou compras por ela realizadas.

O segundo fundamento vem a minimizar o argumento de que o “contribuinte de direito”, o (re)vendedor ou o industrial, seria contemplado com a imunidade.

A uma, quem desembolsará o valor da nota é o comprador, sendo que, caso o ICMS e o IPI estejam inseridos no preço final, o seu patrimônio sofrerá decréscimo, e não substituição.

A duas, a exclusão do ICMS e do IPI não poderá ensejar no aumento da margem de lucro ao (re)vendedor e industrial, em respeito à transparência tributária. O mecanismo sancionador está disponível, como apontado.

A três, com destaque, vale dizer que, com a saída isenta ou com não-incidência decorrente da imunidade, assim como nos casos de redução da base de cálculo e alíquota zero, o (re)vendedor terá, por comando constitucional, que anular/estornar o crédito da entrada, sendo-lhe vedado dele aproveitar. Logo, na formação de preço final, esse custo – estorno/anulação do crédito – deverá ser levado em conta, minimizando o risco de o não imune ter proveito econômico,

Com relação a esse último ponto, antes de prosseguir, vale, contudo, destacar entendimento do STF exarado na Medida Cautelar Concedida na AC 2.559-RJ, caso Schweitzer-Maudiuit do Brasil S/A x Estado do Rio de Janeiro, oportunidade em que o Ministro Celso de Mello liminarmente concedeu o direito de não realizar o estorno dos créditos das aquisições de insumos feitas para posterior impressão de livros e periódicos, nos seguintes termos:

A perspectiva que venho mencionar funda-se no entendimento de que efetiva – e plena – realização do instituto da imunidade tributária, em contextos como o ora em exame, somente se completa com a manutenção dos créditos, pois a impossibilidade de utilização dos créditos resultantes das operações de compra de insumos vinculados à produção de papel – com a consequente exigência fiscal de estorno dos créditos referentes a matérias-primas e a outros

insumos utilizados na fabricação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos – frustraria, indevidamente, por completo, a concretização da tutela constitucional propiciada por essa importantíssima limitação ao poder de tributar do Estado.⁸⁰⁰

A liminar foi referendada posteriormente pela Segunda Turma, contando com os votos de Gilmar Mendes e Ellen Gracie. Eros Grau e Joaquim Barbosa se ausentaram da sessão. O resultado, portanto, foi unânime.

Enfim, como se nota no precedente acima, o STF, dando interpretação ampliada e teleológica para imunidade tributária, no caso dos livros e periódicos, entendeu por afastar a regra positivada no **art. 155, § 2º, II da CRFB**, que impõe o dever de estorno/anulação de crédito nas entradas quando a saída for isenta ou imune.

Forte e importante o argumento visando maximizar a imunidade específica. Com razão, o raciocínio desenvolvido é relevante, tendo em vista que essa imunidade é objetiva. Assim, os insumos adquiridos podem gerar crédito e as saídas imunes não conduziram o dever de estorno, o que, por evidente, reduz o custo dos livros e periódicos, deixando o preço final mais baixo. Ora, argumento preponderantemente econômico que serviu de sustentação para a conclusão jurídica alcançada.

Bom, na situação ora em estudo, a proposta não seria tão ampla quanto aquela adotada pelo STF no caso acima. Até mesmo porque aqui se estuda a imunidade de IPI e ICMS nas aquisições por pessoas jurídicas imunes, especialmente entes federados, portanto, imunidade subjetiva.

A rigor e caminhando para fechamento desta passagem, o ponto central de destaque é que a regra mencionada, o **art. 155, § 2º, II da CRFB**, não pode ser esquecida, ou melhor, regulamenta em específico quando se tem em vista o instituto da imunidade tributária.

A não-incidência tratada no texto constitucional não se limita àquela pura, ou seja, situação econômica relevante que não materializa a hipótese de incidência do ICMS. Pelos precedentes do STF e com amparo na doutrina, a “não-incidência” e a “isenção” previstas no texto constitucional podem ser lidas e interpretadas como verdadeiras imunidades.

Nessa linha argumentativa e com ênfase, o argumento de que o particular que visa o lucro poderia ter vantagem com a exclusão do ICMS e do IPI nas operações de venda que praticar passa a ser reduzido, posto que, por regra específica, não deve, em regra, se valer do crédito da entrada. Logo, esse raciocínio conduz a inabaláveis consequências claras:

⁸⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 2.559/RJ**. Requerente: Schweitzer-Maudiuit do Brasil S/A. Requerido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília/DF, 14 jun. 2010.

(1) aumento do custo e, por isso, minimiza chances de aumento de margem de lucro; (2) o ente federado acaba arrecadando quantia maior, tendo em vista a anulação dos créditos da entrada, o que conduz a uma majoração do recolhimento mensal; (3) por fim, na operação final de venda/saída, o ICMS e IPI daquela operação em específico que serão excluídos, respeitando, assim, a imunidade tributária.

4.4.7 Pelas decisões do STF, no que toca à tributação, seria mais interessante a pessoa jurídica imune importar a comprar no mercado interno: entendimento que viola a igualdade, a soberania nacional e contraria a preservação do mercado interno

Revisitando os precedentes, pode-se concluir que, atualmente, o STF tem entendimento firme no sentido de garantir imunidade de IPI e ICMS nas hipóteses de importação por pessoas jurídicas imunes, inclusive entes federados.

A propósito, para ilustrar essa afirmação, vale citar Misabel Derzi:

São vários os precedentes da Corte Suprema que, reiteradamente, vêm estendendo a imunidade aos impostos que incidem sobre a circulação, na importação. Na verdade, não encontramos nenhuma rejeição sequer ao reconhecimento da imunidade, nas hipóteses de importação de bens, para aplicação nas estritas finalidades das pessoas imunes.

Citamos novos e antigos precedentes: RE n. 243.807-3/SP, DJ 28.04.2000, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE n. 89.173, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 28.12.1978; RE n. 89.590, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ 91/1103; RE n. 144.900-4, Rel. Min. Ilmar Galvão.⁸⁰¹

Vale lembrar, ainda, que, no **AgRg no AI 476.664/RS**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre, o STF manteve a decisão recorrida e garantiu direito à imunidade nas operações de importação de equipamentos médico-hospitalares por entidade hospitalar. Joaquim Barbosa asseverou que, nas operações de importação, o contribuinte do tributo é o importador, e não o vendedor. As figuras de contribuinte “de fato” e “de direito”, portanto, se confundem.⁸⁰²

No mesmo sentido, o **RE 204.234**, caso Zero Hora Editora Jornalística S/A. x Estado do Rio Grande do Sul, o STF garantiu imunidade do ICMS-Importação para equipamentos

⁸⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 144.

⁸⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 abr. 2010i.

gráficos.⁸⁰³ Por sua vez, o **RE 212.297**, caso Grupo Editorial Sinos S/A. x Estado do Rio Grande do Sul, garantiu-se imunidade, para fins de ICMS-Importação, para galões de desemulsificador EL-215-901.⁸⁰⁴

Com esses dados empíricos, pode-se, em síntese, fazer dois apontamentos relevantes: (1) pelo processo paradigma julgado pelo STF, **RE 608.872**, a pessoa jurídica imune que adquirir no mercado interno o produto não fará *jus* ao afastamento do IPI e do ICMS; (2) pelos precedentes consolidados há anos pelo STF, a pessoa jurídica imune que importar bens e mercadorias no mercado externo não terá que recolher ICMS e IPI, tendo em vista a imunidade subjetiva.

É sempre oportuno registrar que o raciocínio fundamental para negativa na hipótese (1) está amparado no fundamento principal de que apenas o contribuinte de direito, conforme definição infraconstitucional, poderia defender a imunidade.

Exsurge questionamento que parece ser lógico: a conclusão do STF no paradigma não infringiria a igualdade, o livre mercado e o mercado interno, que é patrimônio nacional, ao garantir que a entidade imune, caso importe, não terá que suportar o ICMS e o IPI no desembaraço aduaneiro, ao passo que, caso faça a aquisição no mercado interno, esses tributos incidirão normalmente?

Registre-se que esse argumento foi levantado quando do julgamento, mas não foi expressamente enfrentado pelo STF, como se vê da antecipação de voto do Ministro Dias Toffoli:

Cumprimentando a todos, inicio, Senhora Presidente, louvando as manifestações feitas da tribuna, todas elas de maneira bastante apropriada, mas só destacando, em relação ao ilustre advogado, *amicus curiae*, que trouxe a questão relativa à isonomia entre importador e adquirente de bens, entre adquirente de bens no mercado nacional e no mercado internacional, **que esse tema não é objeto deste recurso. Só para deixar bem claro isso.** Aqui não se discute essa questão relativa à aquisição no mercado interno ou no mercado externo.⁸⁰⁵ (destaque-se)

De certo, a ausência de enfrentamento direto de argumento constitucionalmente relevante como esse pode minar a legitimidade de decisão obtida em sede de repercussão geral.

⁸⁰³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 204.234-0**. Recorrente: Zero Hora Editora Jornalística S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 11 dez. 1996f.

⁸⁰⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 212.297-1**. Recorrente: Grupo Editorial Sinos S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 31 out. 1997e.

⁸⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

No mínimo, eventuais recursos que chegarem ao STF levando em conta essa argumentação, bem como as demais aqui desenvolvidas, não podem ser travadas/não conhecidas, sob o argumento de que existe matéria decidida em sede de repercussão geral.

É dizer, ainda que antecipadamente, que tão relevante quanto a conclusão/dispositivo são os fundamentos utilizados para subsidiar a tomada da decisão. A decisão de um tribunal constitucional deve ser visualizada com a soma dos fundamentos articulados na forma de decidir com o dispositivo. Processos que trabalham argumentos não enfrentados na decisão paradigma não podem experimentar a conclusão/dispositivo da repercussão geral. A técnica do *distinguishing* deve ser adotada.

A propósito, relevante sinalizar que o STF terá que decidir interessante controvérsia no **RE 946.648, Tema 906**, caso Polividros Comercial Ltda x União Federal, em que se apreciará a (não)

[...] existência da violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição), ante a incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro de produto industrialização, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.⁸⁰⁶

Um dos argumentos desenvolvidos pela União Federal, acolhido pelo STJ, para sustentar a dupla incidência do IPI, com destaque, mesmo no caso de não ocorrer a hipótese de incidência do imposto na saída/revenda para o mercado interno pelo importador ou equiparado, seria de manter a igualdade e preservação do mercado interno.

Sem dúvidas, tema delicado para o STF decidir, sendo o resultado totalmente imprevisível. De um lado, a observância da competência tributária constitucional que deve ser interpretada restritivamente, como visto; de outro, a fundamentação de tratamento igualitário e de preservação do mercado interno.

Talvez mais simples de enfrentamento o ponto aqui trazido. Isso porque, levando em conta os precedentes do Supremo Tribunal Federal, garantir a imunidade do IPI e do ICMS nas importações e não ter a mesma conduta no caso de aquisições do mercado interno violaria, a princípio, três comandos constitucionais: (1) igualdade; (2) princípio da soberania nacional e (3) preservação do mercado interno, que é patrimônio nacional, nos termos do **art. 219 da CRFB**.

Há violação da igualdade porque o tratamento tributário diferencia inconstitucional e injustificadamente a venda realizada por estrangeiros, em detrimento de venda similar por

⁸⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 01 de junho de 2016f.

agente econômico nacional. É dizer que mesmo produto e mercadoria importados por pessoa jurídica imune não carregará o IPI e o ICMS, ao passo que a tributação permanecerá se o mesmo produto ou mercadoria for adquirido no mercado nacional.

Claro, poderiam sustentar, então, necessidade de reformular o entendimento do STF no que toca a importação por pessoas jurídicas imunes, o que conduziria à igualdade de tratamento, isso é, cobra-se tributos tanto na importação quanto na aquisição no mercado interno. Essa linha de raciocínio não merece acolhida, tendo em vista todos os fundamentos anteriormente desenvolvidos, que, pela objetividade, pede-se licença para não repetir.

André Mendes Moreira, ao tratar do desacerto do STF ao não admitir a cobrança de ICMS na importação por não contribuintes habituais do imposto antes **da Emenda Constitucional n. 33/01**, fundamentou que haveria violação à isonomia tributária:

Afinal, a concessão de benefícios fiscais ao fabricante estrangeiro - por meio de exoneração do ICMS e do IPI nas importações realizadas por pessoas físicas - fere a igualdade, além de ser danosa à indústria nacional. De fato, por que razão os empresários de outras plagas, quando na venda direta a cidadãos brasileiros, gozam da não-incidência de ICMS e IPI sobre seus produtos, contrariamente ao que deve ser observado - sob pena de pesadas autuações - pelas empresas aqui estabelecidas?⁸⁰⁷

Embora para situação diversa, os fundamentos desenvolvidos por André Mendes Moreira servem de sustentação para o que ora se defende: garantir a imunidade de IPI e ICMS na importação por entidades imunes e manter a exação fiscal nas aquisições no mercado interno significa violar a igualdade.

Adicionalmente, conforme lembra Schoueri, a posição do STF, que acaba dando preferência às aquisições do mercado estrangeiro, viola o princípio da soberania nacional, positivado no **art. 170 da CRFB**. Afinal, “[...] ao negar a imunidade às aquisições, feitas no País, por entidades imunes, o ordenamento acaba por desestimular os fabricantes nacionais em notória contradição com o Princípio da Soberania Nacional [...]”⁸⁰⁸

Por fim, não se pode perder de vista que, esse tipo de tratamento, acaba violando o disposto no **art. 219 da CRFB**, que positiva o mercado interno como patrimônio nacional e que deve ser incentivado: “O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”⁸⁰⁹

⁸⁰⁷ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 207-208.

⁸⁰⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 495.

⁸⁰⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988.

A partir do momento em que se diferencia o mercado interno do externo, privilegiando o último, sem justificativa plausível, não se pode olvidar que o disposto no art. 219 da CRFB é violado.

Eventuais desonerações fiscais na importação podem ser necessárias para o agir extrafiscal do Estado. Com esse mecanismo, por um lado, é possível viabilizar a importação de produtos e mercadorias ausentes ou escassos no mercado interno. Por outro, a majoração tributária pode ter vez como reação visando preservar o mercado interno, tentando reduzir eventuais facilidades que o produto estrangeiro tem e que pode prejudicar a venda do similar nacional.

Não se advoga que os produtos estrangeiros importados por pessoas jurídicas imunes devem ser tributados pelo IPI e ICMS e que os nacionais devem ser desonerados. Em que pese a necessidade de preservar o mercado interno, sendo cediço que a reserva de mercado é instrumento mais evidente, não se pode perder de vista a necessidade de evitar a criação de barreiras infundadas para abertura ao mercado externo.

José Tarcízio de Almeida Melo assim concilia o raciocínio:

O Estado poderá conferir preferência, na forma da lei, à utilização de bens e serviços ofertados por empresas nacionais.

A liberdade conferida à lei para dispor sobre o mercado interno não corrige a íntima ligação com o comércio exterior, pois o País depende de ingresso de divisas e, para esse fim, necessita de relações internacionais que não lhe oponham salvaguardas e barreiras de represália. No equilíbrio entre o interesse do País e dos estados estrangeiros encontra-se a arte da legislação e do gerenciamento do mercado interno.

O governo de estadista não comete o nacionalismo obtuso de apresentar o Estado como o melhor, o líder declarado, porém tem a perfeita noção de que o patriotismo é comum de todos e atende suas finalidades pragmáticas enquanto respeite o mesmo sentido dos estrangeiros.

O mercado interno, mais do que atividade comercial, é exercido de tirocínio diplomático e de estratégia de segurança nacional.⁸¹⁰

Nesse sentido, na fiscalidade, não se deve diferenciar os produtos nacionais e estrangeiros, levando em conta os fundamentos do direito tributário. Na ação extrafiscal é possível ter o tratamento tributário diferenciado justificante sempre que se buscar um fim de ordem constitucional.

Hodiernamente, interpretação e aplicação do direito que conduza benefício ao produto estrangeiro em detrimento do nacional, no exercício da fiscalidade, resultam na violação do art. 219 da CRFB.

⁸¹⁰ MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 1227-1228.

É dizer que, no campo da fiscalidade, caso necessário, deve-se privilegiar o produto nacional, e não o estrangeiro. Não cabe o contrário. Ainda assim, as balizas da diferenciação devem ser observadas, como muito bem destacado por Almeida Melo. Não se deve fechar os olhos para o princípio da reciprocidade, básico em se tratando de direito e mercado internacional, e a necessidade de abertura de divisas no mundo globalizado atual.

Em síntese, considerando o entendimento atual do STF, em que se garante a imunidade de IPI e ICMS nas importações realizadas por pessoas jurídicas imunes, inclusive entes federados, e que mantém os tributos nas aquisições em território nacional, não se pode concluir de forma diversa: há violação à igualdade, bem como ao princípio da soberania nacional e ao disposto no art. 219 da CRFB, que positiva o mercado interno como patrimônio nacional e, por isso, deve ser incentivado, e não desestimulado.

4.5 Segundo grupo de argumentos: superabilidade dos fundamentos adotados pelo STF

Neste segundo de argumentos da tese, a proposta é de revisitar os fundamentos adotados pelo STF para decidir o tema e, individualmente, analisar criticamente.

4.5.1 A indevida utilização dos fundamentos infraconstitucionais para definir “contribuinte de fato” x “contribuinte de direito” e classificar impostos

4.5.1.1 “Contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” são trazidos ao ordenamento jurídico positivo no âmbito infraconstitucional e não podem reduzir direito de índole constitucional

Como visto, um dos principais fundamentos adotados pelo STF para não reconhecer o direito à imunidade de ICMS e IPI nas operações de aquisições realizadas por entidades imunes é de que tal hipótese poderia contemplar apenas contribuintes “de direito”, e não os “de fato”.

É entendimento desenvolvido desde os anos setenta do século passado e que, mais uma vez, foi reiterado no julgamento paradigma do STF.

Baleeiro⁸¹¹, na condição de Ministro e como doutrinador, nunca se convenceu desse entendimento.

Rememora-se que, como político, exerceu mandatos de deputado federal a partir de 1945, tendo papel relevante na elaboração da Constituição de 1946. Dentre outros elementos que atestam a sua efetiva participação na Constituinte, recorda-se que, por provocação de Jorge

⁸¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Amado, foi o responsável por introduzir textualmente a imunidade nos templos de qualquer culto naquela Constituição de 1946, que acabou sendo mantida nas constituições posteriores, inclusive na atual.

Isso quer dizer que Baleeiro, pela sua experiência como político, poderia formular com autoridade ou conhecimento de causa raciocínio baseado no mundo real, dos fatos. Assim, exercendo o cargo de ministro, as interpretações e conclusões jurídicas não se limitariam ao direito positivo, princípios e regras. Como elemento adicional, Baleeiro tinha ingrediente ímpar: naquela época, em específico, entre os anos de 1965 e 1970, poderia fielmente reproduzir os debates, discussões, reflexões, ponderações etc. travadas na Assembleia Constituinte que proporcionou a edição da Constituição de 1946.

Em outras palavras, Baleeiro tinha prerrogativa única de interpretar e aplicar o direito, considerando o direito posto, bem como revisitar os debates travados democraticamente na Assembleia Constituinte. Afinal, dela o respeitado autor clássico participou.

Entende-se que atestar a “vontade do legislador” é difícil. Talvez, para quem não exerce mandato político ou não participou dos debates, a possibilidade apenas teria espaço caso fossem revisitados os anais, as discussões dos projetos de processos legislativos. É impossível apontar “vontade do legislador” se valendo apenas da visão limitada do texto legal escrito.

Por isso, quando se utiliza o termo “vontade do legislador”, em regra o juiz ou intérprete em geral está trazendo à tona o seu pensamento ou a sua vontade, mas, para fins de convencimento e robustez, diz que é do legislador.

A “vontade do legislador” somente poderia ter vez se os debates ao longo do processo legislativo e exposição de motivos fossem devidamente revisitados.

Baleeiro, que foi constituinte em 1946, poderia trazer à tona a sua experiência, revelar o que se discutiu e o que se visava na constituinte.

Se é difícil atestar “a vontade do legislador”, esta conclusão pode ser, com temperamento, relativizada, quando se trata de Aliomar Baleeiro que, como apontado, antes de Ministro do STF, foi deputado federal, exerceu outros cargos políticos e, portanto, poderia expor o que foi foco de debate no trabalho do constituinte originário daquela época.

Justifica-se esse apontamento inicial da seção da seguinte forma: (1) quando, em 1946, restou consagrada a imunidade de bens, serviços e renda, o constituinte pretendeu salvaguardar expressa e individualmente a imunidade, sobretudo, a recíproca, dos impostos? Por conseguinte, ao especificar bens, serviços e renda, que são a exteriorização de riquezas mais claras para fins do exercício do poder tributante, teria acoplado todos os impostos ao tratar genericamente? (2) ou, por outro lado, ao especificar bens, serviços e renda, o constituinte de

1946 teria prestado atenção, dedicado ao debate e, ao final, concluído intencionalmente que impostos sobre produto industrializados e sobre o consumo não deveriam ser abarcados pela imunidade?

O mesmo raciocínio e questionamento pode ser levantado para as constituições de 1967 e a Emenda/Constituição de 1969. Especialmente quando se trata de imunidade tributária recíproca, os Constituintes, naqueles momentos, ao positivar a impossibilidade de cobrança de impostos sobre renda, patrimônio e serviços, teria intencionalmente excluído o IPI e o imposto sobre o consumo?

A propósito, pede-se licença para antecipar uma conclusão que logo a seguir ficará exteriorizada, qual seja, no período compreendido após 1967, especialmente nos anos de 1968 e 1969, a jurisprudência do STF era predominantemente favorável à tese da imunidade do IPI e imposto sobre consumo nas aquisições feitas por pessoas jurídicas imunes, incluindo-se entes federados.

Nessa linha de raciocínio, ciente dos precedentes do STF sobre a matéria, por que o Constituinte de 1967 repetiu o raciocínio adotado pelo Constituinte de 1946, modificando apenas a expressão bens por patrimônio? Igualmente, por que o Constituinte de 1969, ciente da jurisprudência então dominante, repetiu o texto de 1967? Ora, não estaria ali uma oportunidade, se, de fato, fosse a intenção, de consignar expressamente o não reconhecimento da imunidade do IPI e do então ICM nas aquisições e compras feitas por pessoas jurídicas imunes?

Dessa forma, nesta seção, antes de tudo, o que se propõe é buscar a contextualização histórica.

Para tanto, retorna-se ao ano de 1946, oportunidade em que restou positivada a imunidade recíproca sobre renda, bens e serviços, conforme **art. 31, V, “a”**.⁸¹² Em respeito à história, o texto constitucional de 1946 reproduzia o princípio federativo que foi contemplado em constituições anteriores.

Ao positivar a redação do art. 31, V, “a” na Constituição de 1946, o constituinte pretendeu garantir a imunidade tributária aos entes, em respeito ao federalismo. Igualmente ocorreu na Constituição de 1967, no **art. 20, III, “a”**⁸¹³, e na Constituição/Emenda Constitucional de 1969, conforme **art. 19, III, “a”**.⁸¹⁴

⁸¹² BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁸¹³ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁸¹⁴ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

Enfim, com essas considerações iniciais, é possível concluir que, de duas, uma: (1) os Constituintes de 1946, 1967 e 1969, cientes ou não dos precedentes do STF, principalmente em 1969, tiveram o interesse de garantir a imunidade tributária ampla, maximizando-a; (2) ou, tendo em vista a ocupação com vários pontos que exigem atenção numa Assembleia Constituinte, a regra da imunidade foi inserida sem maiores reflexões ou debates, notadamente com o propósito específico de excluir a hipótese tratada nesta tese.

Contudo, com maior segurança pode-se cravar, aqui, que ao positivar a imunidade para impostos sobre renda, serviços e bens – 1946 – ou patrimônio – constituições posteriores, o constituinte não teve a intenção de excluir a imunidade defendida neste trabalho. Se assim o desejasse, teria agido de forma expressa, alterando o então entendimento do STF sobre a matéria.

4.5.1.2 Revisitando precedentes do STF nas décadas de 60 e 70 do século passado

No paradigma, **RE 608.872**⁸¹⁵, o Relator propôs visitar o histórico de precedentes. De acordo com o seu voto, é possível dividir o entendimento do STF em quatro fases distintas.

Adota-se este critério para narrativa histórica de precedentes de Dias Toffoli.

A primeira fase compreendeu a parte da década dos anos sessenta do século passado. Foi citado o **RE 54.190**, caso União Federal x Construtora Gondim Pawplona Ltda⁸¹⁶, julgado em 1964, oportunidade que o Ministro Evandro Lins afastou direito à imunidade tributária do imposto sobre o selo, embora demonstrando contragosto, ao aplicar a “literalidade constitucional”:

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 crescerá ao contrato – o que há de extravagante nisto – tudo ocorre por conta do legislador constituinte,

⁸¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b.

⁸¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 54.190**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Construtora Gondim Pawplona Ltda. Relator: A. M. Ribeiro da Costa. Brasília/DF, 11 maio 1964c.

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.⁸¹⁷(destaque-se)

Com isso, a **Súmula 468 do STF** foi editada:

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.⁸¹⁸

Como se nota, prestigiou-se, naquele momento, a interpretação conservadora e, talvez, literal. Isso porque, conforme será defendido na seção 4.4.3, o conceito de patrimônio, notadamente para fins de interpretação e aplicação da imunidade, pode ser visualizado de outra forma.

No mesmo sentido, pode-se citar o **RE 52.479/SP**, caso União Federal x Fábrica de Aço Paulista S/A, julgado em 27/10/1966.⁸¹⁹ Tendo como relator o Ministro Gonçalves de Oliveira, o recurso da União foi provido e a imunidade não foi reconhecida, sob o fundamento de que o imposto sobre o consumo é devido pelo fabricante e produtores. Ainda segundo o Relator, a “isenção fiscal” não obsta a cobrança do tributo do fabricante ou produto, pois são esses que devem o imposto.

A segunda fase, segundo Dias Toffoli, teve vez no período compreendido entre 1969 e 1970. Como exemplo foi citado o **RE 68.538**, caso Caixa Econômica Federal x União Federal, em que restou reconhecida a imunidade de IPI nas aquisições de duas máquinas contabilizadoras feitas pela recorrente.⁸²⁰

⁸¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 54.190**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Construtora Gondim Pawplona Ltda. Relator: A. M. Ribeiro da Costa. Brasília/DF, 11 maio 1964c.

⁸¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 468**. Após a E. C. nº 5 de 21.11.61, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o impôsto federal de sêlo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sôbre o patrimônio daquelas entidades. Brasília, DF, 1 out. 1964b.

⁸¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (3. Turma). **Recurso Extraordinário nº 52.479**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Fábrica de Aço Paulista S/A. Relator: Ministro Gonçalves de Oliveira. Brasília, DF, 27 out. 1966b.

⁸²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 dez. 1969.

O caso em questão, julgado em **3 dez. 1969**, teve como relator o Ministro Eloy da Rocha, que não acolhia a tese.

Do inteiro teor, pode-se notar intenso debate entre o Relator e Aliomar Baleeiro. Esse relembra, naquele momento, a existência de muitos precedentes favoráveis, inclusive do pleno, à tese da imunidade tributária extensível ao “contribuinte de fato”.

O ponto central do raciocínio desenvolvido por Eloy Da Rocha estava amparado na modificação legislativa – infraconstitucional – ocorrida no final dos anos 50 do século passado.

Assim, na legislação anterior, por exemplo, o Decreto-Lei n. 7.404/45, havia previsão de que o tributo seria cobrado à parte do consumidor que, então, figuraria como “contribuinte de direito”. Ao revendedor caberia apenas recolher o tributo e repassar para os cofres públicos. Em outras palavras, nos termos da lei vigente no final da década de quarenta do século passado, dois valores eram destacados no momento da revenda: o preço, cobrado pelo revendedor, e o tributo que era pago pelo consumidor e contribuinte, porém repassado aos cofres públicos pelo revendedor.

Nessa linha de raciocínio, com a alteração da legislação infraconstitucional, oportunidade em que o “contribuinte de direito” passou a ser o revendedor, o industrial etc., e não mais o consumidor, a imunidade tributária não poderia mais ser salvaguardada.

Barros Monteiro abriu divergência e, seguido pela maioria, figurou como redator do acórdão. Em sua fundamentação, externou o seguinte raciocínio:

entendeu que se deve reconhecer a “isenção”, não só por força da imunidade legal, como também, porque do contrário, estar-se-ia sobrecarregando em demasia, as classes menos favorecidas. Temos que examinar o caso, também, do ponto de vista prático. Doutrinariamente, quero acreditar que o Min. Eloy da Rocha esteja com a razão.⁸²¹

Baleeiro apresentou voto escrito fundamentado, em síntese, no raciocínio de que não se poderia interpretar o direito tributário senão levando em conta a realidade econômica. Adicionalmente, foi trazido à tona série de precedentes favoráveis à tese da imunidade, prolatados na turma e no pleno.

Após pedido de vista, o Ministro Thompson Flores aderiu à tese desenvolvida por Eloy da Rocha.

Ao final, ficaram vencidos o relator, Eloy da Rocha, Thompson Flores e Luiz Gallotti.

⁸²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 dez. 1969g.

A constatação da tese pelo reconhecimento da imunidade teve, na condição de redator, Barros Monteiro, que foi seguido por Baleeiro, Adalício Nogueira, Djaci Falcão, Aducto Cardoso, Barros Monteiro e Amaral Santos.

Entretanto, revisitando precedentes, é possível atestar que essa segunda fase não teve início nesse julgamento.

Em momento anterior, provavelmente coincidindo com a nomeação de Baleeiro, que ocupou cargo de ministro no período compreendido entre 1965 e 1975, o STF já tinha decidido favoravelmente à tese.

Pôde-se apurar que, em **24/10/1967**, o STF apreciou o caso **RMS 16.627-MG**, caso Artefatos de Aço S.A x União Federal. Ministro Barros Monteiro reconheceu o direito à imunidade tributária, alegando que

sendo o imposto de consumo eminentemente indireto, que recai, afinal, sobre o comprador, contribuinte de fato, não passa o produtor, contribuinte de direito, de mero agente arrecadador do tributo, para atender-se, tão somente, ao mecanismo de arrecadação.⁸²²

O seu voto foi acompanhado pelos demais.

O mesmo raciocínio foi desenvolvido em **13/11/1967**. No julgamento do **RMS 17.380-SP**, caso Caixa Econômica Federal x União Federal⁸²³, Barros Monteiro abriu divergência ao voto proferido pelo Ministro Lafayette Andrada, após negar provimento ao recurso, sob o argumento de que a Caixa não estava dispensada do pagamento de tributo.

O raciocínio adotado pelo Relator, nesse caso, não foi a (im)possibilidade de se reconhecer a imunidade para o “contribuinte de fato”. Concluiu, Lafayette Andrada, que a Caixa não seria imune.

Barros Monteiro, se valendo do entendimento externado no **RMS 16.627-MG**, reconheceu a imunidade tributária e, por conseguinte, afastou a exigência de Imposto de consumo em decorrência de aquisição de um elevador da marca Otis.

No **RMS 19.000/BA**, caso Município de Salvador x União Federal, julgado em **17/06/1968**, a imunidade tributária do ICM foi reconhecida.⁸²⁴

822 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso de Mandado de Segurança nº 16.627. Recorrente: Artefatos de Aço S.A e outra. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 24 de outubro de 1967b.

823 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso de Mandado de Segurança nº 17.380. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 13 de novembro de 1967c.

824 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). Recurso em Mandado de Segurança nº 19.000. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Victor Nunes Leal. Brasília, DF, 17 de junho de 1968a.

Em resumo, tratou o caso, na origem, de Mandado de Segurança impetrado pelo município de Salvador, em razão do não reconhecimento da imunidade tributária na aquisição de veículos e outros equipamentos destinados à limpeza urbana e a outros serviços municipais.

O Tribunal de Justiça da Bahia reformou a sentença de primeiro grau que havia concedido a segurança.

O relator, Ministro Victor Nunes Leal, restabeleceu a sentença e atestou que, sendo o imposto de consumo eminentemente indireto, que recai sobre o comprador, estão isentos aqueles que gozam de imunidade tributária.

Deste julgado, um ponto que merece destaque se refere a menção de que o STF, em 1966, editou a **Portaria n. 34**, que externou a orientação administrativa no sentido de que os veículos adquiridos no mercado interno não poderiam ter incidência o imposto sobre o consumo, tendo em vista a imunidade tributária.

Portanto, a segunda fase citada por Dias Toffoli teve início, pelo menos, em 1966, anterior, por óbvio, às Constituições de 1967 e 1969. Naquele ano, o STF, por ser imune e aplicando os seus precedentes, concluiu, por meio de Portaria do STF que a aquisição de carros que faria deveria ser efetivada sem a inclusão de imposto sobre o consumo.

Em agosto de 1968, o STF manteve o entendimento, afastando dever de pagar ICM, dessa vez no julgamento do **AI 43.661/RJ**, caso União Federal x Comissão de Marinha Mercante e Companhia Comércio e Navegação.⁸²⁵ O voto condutor foi do Ministro Djaci Falcão.

No dia 4 novembro de 1968, Djaci Falcão reafirma seu entendimento no **RMS 18.264-MG**, caso Firelli S/A Cia. Industrial Brasileira x União Federal.⁸²⁶ Merece nota que o Ministro Lafayette Andrada acabou aderindo à tese.

No mesmo sentido, foi reconhecida imunidade tributária à Caixa Econômica ao adquirir automóvel F-1000, conforme decisão proferida no **RMS 19.247-SP**.⁸²⁷

No ano de 1969 é possível notar outros precedentes seguindo a linha de reconhecer a imunidade tributária quando se teve em discussão o então imposto sobre consumo: (1) **RE 68.215-SP**, caso Serviço Funerário do Município de São Paulo (Recorrente) x União Federal

⁸²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo de Instrumento n° 43.661** Agravante: União Federal. Agravado: Comissão de Marinha Mercante e Companhia Comércio e Navegação. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 26 de agosto de 1968b.

⁸²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso de Mandado de Segurança n° 18.264**. Recorrente: Firelli S/A CIA. Industrial Brasileira. Recorrido: União Federal. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 4 de novembro de 1968c.

⁸²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso de Mandado de Segurança n° 19.247/SP**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrido: União Federal. Relator: Djaci Falcão. Brasília/DF, 19 nov. 1968.

(Recorrido), tendo como relator o Ministro Themístocles Cavalcanti.⁸²⁸ (2) **RE 68.093/SP**, caso Caixa Econômica Federal do Estado de São Paulo x União Federal – relator Djaci Falcão.⁸²⁹ (3) **RE 68.144/SP**, caso Pirelli S/A e Prefeitura Municipal de São Paulo x União Federal – relator Aliomar Baleeiro.⁸³⁰ (4) **RE 68.539/SP**, caso Caixa Econômica Federal de São Paulo x União Federal – Barros Monteiro como relator.⁸³¹ (5) **Embargos no RMS 19.260-SP**, caso União Federal (embargante) x CEF (embargado), tendo como relator Adalício Nogueira, ficando vencido apenas Eloy Rocha.⁸³² (6) **RE 68.450-SP**, caso Estado da Bahia x União Federal – Relator Baleeiro, ficando consignado expressamente entendimento diverso de Luiz Gallotti.⁸³³ (7) **RE 68.902/SP**, caso Caixa Econômica Federal x União Federal – relator Barros Monteiro.⁸³⁴ Para fundamentar o precedente é citado o precedente do pleno, o RE 68.538/SP, anteriormente tratado.

Em 1970, a tese mantendo a imunidade teve vez, pelo menos até o final do primeiro semestre. A título de menção, cita-se: (1) **RE 68.868/SP**, caso Cia. Goodyear do Brasil (Recorrente) x União Federal, julgado em 20 fev. 1970, tendo como relator Barros Monteiro.⁸³⁵ (2) **RE 69.483/SP**, caso Caixa Econômica Federal x União Federal, julgado em 2 abr. 1970, figurando como relator Barros Monteiro.⁸³⁶

Antes de prosseguir, mapeando a composição do STF àquela época, pode-se notar que considerável maioria tinha opinião favorável à tese da imunidade tributária ora em análise.

⁸²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.215/SP**. Recorrente: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Recorrente: União Federal. Relator: Themístocles Cavalcanti. Brasília, DF, 8 set. 1969a.

⁸²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.093**. Recorrente: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, DF, 14 out. 1969b.

⁸³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.144**. Recorrentes: Pirelli S/A e Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 7 nov. 1969e.

⁸³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.539**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 7 nov. 1969f.

⁸³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso de Mandado de Segurança nº 19.260**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrido: União Federal. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 4 nov. 1968e.

⁸³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.450/SP**. Recorrente: Estado da Bahia. Recorrida: União Federal. Relator: Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 4 dez. 1969d.

⁸³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.902**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 4 dez. 1969h.

⁸³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.868**. Recorrente: Cia. Goodyear do Brasil – Produtos de Borracha. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 20 fev. de 1970a.

⁸³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 69.483**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 22 set. de 1970a.

Em 1968, quando o STF era composto por dezesseis ministros, foi possível identificar que apenas três deles eram contrários à tese: Eloy da Rocha, Thompson Flores e Luiz Galotti. Registra-se que Lafayette de Andrada, revendo posicionamento anterior, embora com fundamento diverso – não reconhecia a condição de imune para Caixa, acabou a ela aderindo.

Entre 16 e 18 janeiro de 1969, os ministros Evandro Lins, Hermes Lima e Victor Nunes, adeptos à tese da imunidade em estudo, aposentaram.

No período compreendido entre 10 de fevereiro e 13 de outubro de 1969, os ministros Gonçalves de Oliveira e Lafayette de Andrada, que votavam favoravelmente à tese, aposentaram.

Naquele momento, por meio do **Ato Institucional n. 6**⁸³⁷ de fevereiro de 1969, o STF teve a sua composição reduzida de dezesseis para onze ministros, o que se mantém até hoje.

Na composição do STF no período compreendido entre 14 outubro de 1969 e 16 junho de 1970, de um total de onze, apenas três ministros, acima indicados, votavam contrariamente à tese.

O Ministro Themistocles Cavalcanti se aposentou. Em seguida, Bilac Pinto foi nomeado ministro.

A terceira fase, inaugurada em setembro de 1970, retomou o posicionamento da primeira, não reconhecendo, assim, a imunidade tributária para os “contribuintes de fato” que suportam economicamente o imposto. Consagrou-se o entendimento de que a realidade econômica não pode invalidar a forma legal.

Destaque-se, mais uma vez, que as Constituições de 1967 e 1969 foram promulgadas positivando a imunidade de forma expressa e, pelo menos a partir de 1966, predominava, o entendimento de que se deveria reconhecer a imunidade tributária para IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados.

Dando sequência à narrativa histórica, nessa terceira fase, conforme metodologia adequada utilizada por Dias Toffoli, deve-se mencionar a sessão realizada no dia **9 set. 1970**.

Naquela data, a jurisprudência do STF foi modificada. Foram julgados os seguintes casos: (1) **EDv no RE 68.215**, caso União Federal x Serviço Funerário do Município de São

⁸³⁷ BRASIL. Ato Institucional nº 6, de 1º de fevereiro de 1969. Altera a composição e competência do Supremo Tribunal Federal, amplia disposição do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968 e ratifica as emendas constitucionais feitas por Atos Complementares. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 fev. 1969i.

Paulo ⁸³⁸, (2) **EDv no RE 68.097**, caso União Federal x Caixa Econômica Federal ⁸³⁹, (3) **EDv no RE 67.625**, caso União Federal x Caixa Econômica Federal ⁸⁴⁰, e (4) **AgRg no AI 47.518**, caso União Federal x Município de São Paulo.⁸⁴¹

Revisitando estes julgados, pode-se citar que o Ministro Thompson Flores foi o grande condutor da mudança de entendimento.

Os fundamentos e debates foram reproduzidos nesses quatro processos. Por objetividade, analisa-se o **EDv no RE 68.215**, cujos fundamentos aqui lançados foram importados para os demais casos julgados naquela assentada.

O Relator do caso foi o Ministro Barros Monteiro. Coerente com o seu entendimento, citou voto anteriormente prolatado no **RE 68.538**⁸⁴² e, ao final, concluiu pelo reconhecimento da imunidade em discussão.

Thompson Flores que acabou figurando como redator do acórdão, abriu divergência, ao reproduzir o seu voto e o prolatado por Eloy da Rocha no **RE 68.538**. Em síntese, sustentou que a legislação infraconstitucional foi modificada e, assim, o contribuinte de direito seria o fabricante e/ou o revendedor. Assim, diferentemente de outrora, o consumidor não seria o contribuinte do imposto. E mais, a repercussão econômica não seria suficientemente forte para superar o direito positivo.

Nos debates, Oswaldo Trigueiro e Amaral Santos assinalam que, com a modificação da legislação infraconstitucional, o poder público acaba sofrendo pelos seus próprios atos.

Nesse momento, Baleeiro, em argumento forte, assinala que o legislador ordinário não poderia agir ou manifestar intenção que afronte o texto constitucional. Como contra-argumento, Thompson Flores assinala que a Constituição apenas traria diretrizes e, assim sendo, caberia ao legislador trazer a pormenorização normativa.

Em voto escrito Baleeiro divide a sua fundamentação em duas etapas.

Na primeira, sustenta a impossibilidade de conhecer o recurso, questão processual, o que, inclusive, fez com que Barros Monteiro retificasse voto e, ao final, seguir a linha de raciocínio de Baleeiro.

⁸³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215**. Embargante: União Federal. Embargada: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970c.

⁸³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.097**. Embargante: União Federal. Embargada: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970b.

⁸⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 67.625**. Embargante: União Federal. Embargada: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970d.

⁸⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 47.518/SP**. Agravante: União Federal. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília/DF, 9 set.1970e.

⁸⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 de dezembro de 1969g.

Na segunda, quanto ao mérito, o Ministro sustenta que a imunidade tributária recíproca, inspirada em decisão da Corte norte-americana, foi inserida na Constituição da República de 1891 por Rui Barbosa. O instituto foi reproduzido nas constituições posteriores, inclusive na de 1969, que era a vigente quando do julgamento em enfoque.

Assim, em argumentação certa, Baleeiro assinala que a Constituição tolhe o legislador quando ela disciplina determinada matéria, como a imunidade tributária recíproca. Por consequência jurídica, conclui que o legislador ordinário “[...] não pode fraudar, iludir, dissimular um princípio básico do regime político [...]”⁸⁴³

Como fundamento adicional, Baleeiro relembra que o **artigo 166 do CTN** reconhece o fenômeno econômico.

Ora, se o fundamento é para afastar imunidade tributária constitucional estaria em fundamento infraconstitucional, por coerência, não se pode perder de vista o disposto no art. 166 do CTN, que também tem cunho infraconstitucional.

O Ministro explica, ainda que, por técnica legislativa, um ente federado não pode, por meio de tributos, retirar ou reduzir a capacidade econômica de outro que tem o dever de implementar as suas obrigações de ordem constitucional.

Eloy da Rocha reiterou o seu posicionamento contrário à tese da imunidade.

Novato no STF, Bilac Pinto adere à tese sustentada por Thompson Flores.

Naquela assentada, Djaci Falcão, que há anos corroborara com entendimento de Baleeiro, mudou expressamente de posicionamento.

Durante os debates, Oswaldo Trigueiro igualmente muda de posição, refutando, assim, a tese até então consagrada.

Na apuração de votos, ao final, verifica-se que Adalício Nogueira vota com a tese vencedora, mudando, por conseguinte, de entendimento.

Pode-se atestar que a mudança de entendimento do STF tem três elementos que em conjunto merecem destaque: (1) a redução do número de ministros de dezesseis para onze em decorrência de Ato Institucional de 1969 e a modificação da composição, especialmente, em junho de 1970, oportunidade em que tomou posse Bilac Pinto que votou de forma diversa ao seu antecessor, Themistocles Cavalcanti, ou seja, contrariamente à tese garantidora da imunidade; (2) mudança de posicionamento de Djaci Falcão, Adalício Nogueira e Oswaldo

⁸⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 de dezembro de 1969g.

Trigueiro; (3) ausência justificada na sessão de Aducto Cardoso, que tinha posição favorável à **tese da imunidade**.

Com isso, no início de 1970, a tese tinha oito adeptos e três contrários. No segundo semestre, o mapeamento foi alterado para sete ministros contrários a tese.

O entendimento formado pela maioria no pleno passou a ser replicado nas turmas.

Assim, em 1971, no **RE 71.300/SP**, caso União x Serviço Funerário do Município de São Paulo, o recurso foi provido e o IPI foi exigido, sob o fundamento de que “sendo contribuinte de jure o industrial ou produtor, não pode a pessoa jurídica de direito público, como compradora dos produtos, invocar em seu favor a imunidade recíproca.”⁸⁴⁴

No ano seguinte, 1972, o mesmo entendimento foi aplicado no **RE 72.863/SP**, caso União x Município de Salvador.⁸⁴⁵

Igualmente no ano de 1973, ao julgar o **RE 75.503-PR**, caso Estado do Paraná x Serviço Social da Indústria ⁸⁴⁶, não se reconheceu o direito à imunidade do imposto sobre o consumo nas operações de aquisições feitas pela recorrida.

No ano de 1974, o STF continua aplicando o entendimento firmado em 9 set. 1970. Para ilustrar, cita-se, aqui, o **RE 89.173-1**, caso União Federal X Serviço de Assistência Rural – Tipográfica.

O Tribunal Regional da 2ª Região tinha confirmado sentença e entendeu ser incabível a cobrança de IPI nas operações de compras ou aquisições por entidade imune.

No STF, o caso foi relatado por Baleeiro. No voto, deixou consignado a sua irrisignação do entendimento da Corte, fundamentou juridicamente sustentando a imunidade, porém, ao final, em respeito ao colegiado, se curvou ao entendimento do colegiado.

Em 1975, uma quarta fase veio à tona. Neste momento ocorreu oscilação no STF, vindo à tona decisões garantido a imunidade tributária de IPI e/ou ICMS nas aquisições feitas por entidades imunes. Essa fase, segundo Dias Toffoli, foi superada em 1976, o que, a propósito, deu ensejo à formulação da **Súmula 591**: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.⁸⁴⁷

⁸⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 71.300**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Bilac Pinto. Brasília, DF, 1 mar.1971a.

⁸⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 72.863**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Prefeitura Municipal de Salvador. Relator: Ministro Oswaldo Trigueiro. Brasília, DF, 4 abr.1973b.

⁸⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 75.503**. Recorrente Estado do Pará. Recorrido: Serviço Social da Indústria. Relator: Ministro Bilac Pinto. Brasília, DF, 1 mar.1971b.

⁸⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 591**. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Brasília, DF, 5 jan. 1977b.

Esse entendimento, segundo Dias Toffoli, prevalece desde então.

Nesse sentido, apenas para fins ilustrativos, citam-se os seguintes precedentes: (1) **RE 81.740-SC**, caso Serviço Social da Indústria – SESI X Estado de Santa Catarina, julgado em 5 nov. 1975⁸⁴⁸; (2) **EDv no RE 69.080-SP**, caso União Federal X Pirelli S.A, julgado em 19 fev. 1976.⁸⁴⁹

Contudo, debruçando, ainda mais, no arcabouço de precedentes do STF, pode-se notar que a tese da imunidade tributária de IPI e ICMS nas aquisições feitas por entidades imunes foi acolhida posteriormente.

Em 1996, oportunidade em que o STF já não mais decidia temas que envolvam legislação infraconstitucional, tendo em vista a sua competência revista na Constituição de 1988, teve vez o **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida⁸⁵⁰, o recurso do Estado foi desprovido e, unanimemente, reconheceu-se a imunidade para fins de ICMS nas aquisições feitas pelo Recorrido.

Desse precedente, importantes fundamentos merecem exteriorização.

O relator, Carlos Velloso, assinalou que

[...] não se deve invocar restrição da imunidade a partir de classificação de impostos adotados pelo CTN. Não é adequado distinguir bens e patrimônio, dado que este é conjunto daqueles. O bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.⁸⁵¹

Em seu voto, o Relator coloca a seguinte questão: saber se a imunidade em apreço aplica-se a todos os impostos ou apenas àqueles que são classificados como impostos sobre o patrimônio e renda, tal como se encontra no CTN, Título III, Cap. III – Impostos sobre o patrimônio e renda; e o imposto sobre serviços – art. 68 a 73.

E mais, Carlos Velloso lembra que O ICMS, IPI e o IOF são classificados, no CTN, como impostos sobre produção e circulação (CTN, Título III, Cap. IV, art. 46 e ss.), costuma-se afirmar que eles não estão fazendo parte da imunidade.

⁸⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 81.740**. Recorrente: Serviço Social da Indústria – SESI. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, DF, 5 nov. 1975.

⁸⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 69.080**. Embargante: União Federal. Embargadas: Pirelli S.A e outra. Relator: Antônio Neder. Brasília, DF, 12 fev. 1976b.

⁸⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c.

⁸⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c.

Com voto escrito, Moreira Alves conclui que “[...] não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade.”⁸⁵²

Contemporâneo foi o julgamento do **RE 164.162-2**, caso Estado de São Paulo x Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira.⁸⁵³

Em decisão unânime, o STF, se valendo da teoria da repercussão econômica, não reconheceu imunidade tributária do ICMS nas vendas realizadas por entidade assistencial, tendo em vista que

[...] ao demonstrar que o ICMS ou ICMS incidente sobre os bens produzidos ou fabricados pela recorrida não desfalca as rendas desta, mas os respectivos consumidores, razão pela qual a imunidade, no caso, colocaria a entidade em posição privilegiada em relação aos concorrentes, o que não constitui objetivo do constituinte.⁸⁵⁴

Em 2001, o mesmo raciocínio foi utilizado no **RE 281.433-4**, caso Assistência Social Assembleia de Deus x Estado de São Paulo.⁸⁵⁵

Octávio Gallotti, seguido pelos seus pares, assim sustentou:

[...] uma vez que ele repercute economicamente no consumidor, com ele, e que, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida.⁸⁵⁶

Em 2005, monocraticamente, Gilmar Mendes deu provimento ao **RE 447.021/RS**, caso Associação Hospital de Caridade de Erval Seco x Estado do Rio Grande do Sul, e, por conseguinte, reconheceu o direito à imunidade de ICMS nas aquisições feitas pela recorrente.⁸⁵⁷

⁸⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c.

⁸⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 164.162-2**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 14 maio 1996a.

⁸⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 164.162-2**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 14 maio 1996a.

⁸⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 281.433-4**. Recorrente: Assistência Social Assembleia de Deus. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 6 nov. 2001d.

⁸⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 281.433-4**. Recorrente: Assistência Social Assembleia de Deus. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 6 nov. 2001d.

⁸⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 447.021/RS**. Recorrente: Assistência Social Assembleia de Deus. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 6 nov. 2001d.

Em 2009, no **AI 535.922 AgRg**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Associação Hospital de Caridade de Erval Seco, o STF decidiu que “A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, compreende as aquisições de produtos no mercado interno, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio dessas entidades beneficentes.”⁸⁵⁸

No mesmo ano, identifica-se outras decisões monocráticas reconhecendo a imunidade em estudo. No **RE 377.934/RS**, caso Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital x União Federal, Cezar Peluso deu provimento ao recurso e, por conseguinte, reconheceu a imunidade “para declarar o direito da recorrente à imunidade constitucional, relativamente ao IPI, nas aquisições de produtos industrializados destinados ao seu uso, consumo e patrimônio.”⁸⁵⁹

Em 2010, Eros Grau negou provimento ao **AI 781.601**, caso Estado do Rio Grande do Sul x Fundação Médica do Rio Grande do Sul: “2. Discute-se nestes autos se instituição médica sem fins lucrativos tem direito à imunidade de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços, no mercado externo e interno, para integrarem seu patrimônio. 3. O agravo não merece provimento.”⁸⁶⁰

Ainda em 2010, no **RE 593.379/RS**, caso Sociedade Beneficente da Igrejinha x Estado do Rio Grande do Sul,⁸⁶¹ Cármen Lúcia, levando em conta precedentes do plenário, monocraticamente reconheceu a imunidade tributária do ICMS nas aquisições feitas no mercado interno. O mesmo raciocínio foi aplicado cerca de um ano antes, no **RE 377.024/RS**, caso Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital x Estado do Rio Grande do Sul.⁸⁶²

Nota-se que a falada pacificação ou uniformização jurisprudencial não prevalece desde 1975, tendo em vista a existência, inclusive, de julgamentos monocráticos favoráveis à tese em estudo.

Cumprе registrar que é garantida a imunidade do ICMS e IPI nas vendas – e não aquisições – praticadas por entidades imunes. Segundo Dias Toffoli,

⁸⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 535.922-3/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Associação Hospital de Caridade de Erval Seco. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 30 set. 2008.

⁸⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.934/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrida: União. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 10 jul. 2009.

⁸⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 781.601/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Fundação Médica do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 26 fev. 2010l.

⁸⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.379/RS**. Recorrente: Sociedade Beneficente da Igrejinha. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 18 mar. 2010.

⁸⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.024/RS**. Recorrente: caso Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 maio 2009.

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.

[...]

No mesmo sentido, cito julgados mais recentes: ARE nº 758.886/MGAgR, 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 **Cármen Lúcia**, DJe de 5/3/10.⁸⁶³

Destaca-se passagem do voto do Ministro Gilmar Mendes no **EDv RE 210.251**, caso Estado de São Paulo x Instituição Beneficente Lar de Maria, citado por Dias Toffoli, ao refutar o argumento de suposta violação à livre concorrência:

Quando se diz que essa entidade vai entrar no mercado com uma vantagem comparativa diversa, é essa a intenção do contribuinte, porque essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades [...] de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições.⁸⁶⁴

A Instituição Beneficente Lar de Maria teve outro êxito no STF, no ano de 2006, nos **EDv no RE 186.175-4/SP**.⁸⁶⁵

4.5.1.3 Não se pode afastar a imunidade tributária sob fundamento infraconstitucional

Na seção 4.2, que teve parcela dedicada para revistar os precedentes do STF sobre a matéria, pode-se concluir, em síntese, o seguinte: (1) Nas operações de vendas por entes federados é possível garantir a imunidade do ICMS e do IPI. Logo, não há que se falar em restrição da imunidade de impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços, tal como a

⁸⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

⁸⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003a.

⁸⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 186.175-4**. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relatora: Ellen Grace. Brasília, DF, 23 ago. 2006a.

classificação adotada infraconstitucionalmente pelo CTN. Por isso, como já visto, existem precedentes reconhecendo imunidade para IOF, II e, especialmente, ICMS e IPI, que são objeto de estudo nesta tese. (2) No entanto, formou-se jurisprudência no sentido de que, nas operações de aquisições e compras, a imunidade do ICMS e IPI não pode ser garantida ao ente federado, sob o fundamento de que não é “contribuinte de direito”.

Na primeira passagem do voto do paradigma, Dias Toffoli faz narrativa histórica, acima sintetizada, e, com objetivo de sustentar coerência de entendimento do STF, vota por seguir o entendimento adotado em 9 setembro de 1970.

Entretanto, como trazido à tona, existem precedentes posteriores – inclusive julgados monocraticamente – reconhecendo a imunidade tributária em estudo, o que leva à conclusão de que a noticiada pacificação jurisprudencial, ao menos até 2010, inexistia.

O *case* paradigma não enfrentou argumento forte, qual seja, a restrição ao direito à imunidade tributária para os entes federados, na hipótese em estudo, é violar o princípio federativo.

Pois bem.

Em 1988, seguindo histórico das constituições anteriores, a Constituinte, por opção, elevou o Sistema Tributário a *status* constitucional. Caso fosse de sua predileção, a matéria poderia ser regulada no âmbito infraconstitucional.

Com isso, em nome da segurança e previsibilidade, atestou-se, ao longo desta tese, que as limitações constitucionais ao poder tributante compreendem princípios, competências e imunidades. E mais, os princípios e as imunidades, ao menos as contidas no art. 150 da CRFB, foram elevados como cláusulas pétreas.

Um dos argumentos adotados nos precedentes para afastar a imunidade do IPI e do ICMS nas operações de aquisições por entidades imunes – talvez o mais usado e forte – está amparado no raciocínio de que apenas o “contribuinte de direito” faria jus. Logo, não se poderia levar em conta a figura do “contribuinte de fato”, por ser alheio à relação jurídica-tributária.

O argumento não convence, levando em conta raciocínio que parece ser claro: o disposto no âmbito infraconstitucional não pode limitar direito constitucional.

Notadamente a imunidade tributária recíproca sequer precisaria de tratamento específico no texto constitucional. Como anotado outrora, em respeito ao princípio federativo, ausência de capacidade contributiva e autonomia municipal, a imunidade seria uma decorrência lógica, visualizada implicitamente.

Quiseram os Constituintes, inclusive o de 1988, por segurança, dar tratamento específico. No entanto, não se pode admitir que a regra específica infraconstitucional tenha o condão de limitar direitos.

Nos casos do ICMS e do IPI, esse reconhecimento de direito tem sido reduzido e limitado, sob o fundamento de cunho infraconstitucional, especificamente, levando em conta a figura do contribuinte.

Propõe-se aqui exercício reflexivo.

Para tanto, é necessário esquecer a normatização infraconstitucional que estabelece normas gerais e que institui o IPI e ICMS. É relevante pensar apenas no âmbito constitucional. Até mesmo porque não se pode interpretar a Constituição, norma hierarquicamente superior, à luz do que está disposto na legislação infraconstitucional.

Recorda-se que, na passagem que se dedicou a tratar das interpretações das imunidades tributárias, restou afirmado que contemporaneamente a legislação infraconstitucional deve ser compatível e interpretada à luz da Constituição, e não o contrário. Por isso, fala-se em supremacia do texto constitucional e interpretação conforme a Constituição.

Assim, de acordo com o diploma constitucional positivo, pode-se conjugar e entrecruzar normas que tratam das competências, União para IPI e estados e Distrito Federal para ICMS, e das imunidades.

A Constituição, no art. 146, III, “a”, remete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, notadamente definir “[...] em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”⁸⁶⁶

A Constituição, como largamente exposto, tratou de competência e imunidades, bem como dos princípios. Entretanto, o Constituinte, por opção, não quis tratar de contribuintes dos impostos previstos na Constituição. Preferiu deixar tal função a cargo da lei complementar infraconstitucional.

Assim, levando em conta o que está no texto constitucional, quanto à escolha de contribuintes, o que poderia fazer o legislador infraconstitucional? De início, vem à mente três opções.

A primeira:

O contribuinte de impostos como ICMS ou IPI poderia ser o adquirente dos produtos, como acontece nos Estados Unidos com o imposto sobre vendas. Nos Estados Unidos as lojas anunciam os preços de suas mercadorias sem o imposto. Vê-se na vitrina um objeto com preço de 10 Dólares, e quando se vai pagar a quantia cobrada é maior. Nela está incluído o imposto sobre vendas. O contribuinte, assim, é o comprador.⁸⁶⁷

⁸⁶⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁸⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 291.

A propósito, esta técnica adotada pelo legislador tributário infraconstitucional já foi adotada no Brasil.

Os arts. 2º e 99 do **Decreto-Lei n. 7404** de 1945, assim dispunham:

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

[...]

Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatòriamente em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.⁸⁶⁸

No mesmo sentido, os arts. 2º e 99 do **Decreto n. 26.149/49**:

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

[...]

Art. 99. O impôsto, quando ad valorem, figurará obrigatòriamente em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir dêste momento, incorporado ao preço do produto.⁸⁶⁹

A segunda opção, que igualmente não é novidade, seria utilizar o modelo francês, ainda que com algumas adequações.⁸⁷⁰

Após a edição da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia, de 28 de novembro de 2006, que trata do IVA, em que não se garantiu a isenção ou imunidade quando a Administração Pública seja “contribuinte de fato”, alguns Estados-Membros utilizam do sistema de reembolso, em que o organismo público paga normalmente o IVA embutido no consumo, destacado na nota ou cupom, e, posteriormente, providencia repetição desse valor recolhido.⁸⁷¹

⁸⁶⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 7.404, de 22 de março de 1945. Dispõe sobre o Impôsto de Consumo. **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro/RJ, 22 mar. 1945.

⁸⁶⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 26.149, de 5 de janeiro de 1949. Dá nova publicação ao Decreto-lei nº 7.404, de 22 de março de 1945, consolidando as alterações posteriores, e regulamenta a execução das isenções de que trata o art. 13 da Lei nº 494, de 26 de novembro de 1948. **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro/RJ, 8 jan. 1949.

⁸⁷⁰ Sem se afastar do foco deste trabalho, o modelo francês poderia ser adequado no caso de eventual importação para o Brasil. Isso porque o modelo francês admite o reembolso, em regra, de despesas de investimentos, e não das correntes, e não é total/integral, mas próximo de 80%.

⁸⁷¹ JERVELUND, Christian *et al.* **La Tva Dans Le Secteur Public Et Le Accordées Dans L'intérêt Public**. Copenhague: Copenhague economics, 2013, p.16.

A França regulamentou o sistema de reembolso por meio do Código Geral de Autoridades Locais e Regionais – *Code Général des Collectivités Territoriales* - CGCT, valendo-se do Fundo de Compensação do IVA – *Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée* – FCTVA, para ressarcir as Coletividades Territoriais francesas do IVA pago.⁸⁷²

A propósito, nesta opção, elementos importantes seriam resolvidos: (1) discurso de que o valor pago seria preço, e não tributo, conforme já tratado anteriormente nesta tese; (2) daria ainda maior fortalecimento para a compreensão do critério econômico, anteriormente defendido.

A rigor, neste caso, a defesa de reembolso seria aquele valor destacado e pago, conforme a nota fiscal. Ou melhor, de duas, uma: exclui-se, na hora do pagamento, o valor do ICMS ou do IPI destacado na nota de venda para entes federados ou pessoas jurídicas imunes, ou, alternativamente, providencia-se o reembolso, seguindo o modelo francês.

Ademais, seria mais um argumento para eliminar ou minimizar aquela ideia de que a exclusão do ICMS e/ou do IPI, no caso de vendas para pessoas jurídicas imunes, inclusive entes federados, aumentaria a margem de lucro do vendedor.

Portanto, destaca-se que, o que se defende, é a adoção do critério jurídico, e não econômico ou financeiro.

A terceira opção é de atribuir legalmente a figura de contribuinte ao (re)vendedor, o industrial etc., ou seja, aquele que dá a saída do produto industrializado ou efetiva a revenda.

Atualmente, a terceira opção que foi adotada pelo legislador infraconstitucional no Brasil. Portanto, inseriu como “contribuinte de direito” o responsável pelo cálculo e recolhimento do tributo, ou seja, aquele que pratique a circulação/venda/saída de mercadorias e produtos industrializados.

Ora, o legislador infraconstitucional, certamente poderia ter adotado – ainda pode modificar, se assim desejar – a sistemática norte-americana e brasileira dos anos 40 do século passado. Poderia, ainda, se valer da sistemática adotada na França.

O raciocínio adotado de que apenas o “contribuinte de direito”, e não o “de fato”, cujas definição fica a cargo do legislador infraconstitucional, nos termos do art. 146, III, “a” da CRFB, faz jus à imunidade tributária, é incompatível com a Constituição vigente.

Acaba por deixar ao critério de conveniência e oportunidade do legislador infraconstitucional qual a extensão da imunidade, que é instituto de ordem constitucional, o que afronta a hierarquia normativa.

⁸⁷² De acordo com o artigo 72 da Constituição Francesa, coletividades territoriais são os municípios, os departamentos, as regiões, as coletividades com estatuto especial e as coletividades ultramarinas. (“Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer régies [...]”).

Eventual modificação da legislação infraconstitucional, (1) modificando a figura do “contribuinte de direito”, seguindo o modelo norte-americano e brasileiro da década de 40 do século passado, (2) ou colocando o comprador/adquirente como “contribuinte de direito” ao lado do industrial ou revendedor, ou seja, ambos figurando na relação jurídica-tributária como “contribuintes de direito”, a imunidade tributária seria garantida?

Como expresso por Sacha Calmon, opção de técnica legislativa infraconstitucional não pode sobrepor “[...] a princípio tão vetusto como é o da imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica.”⁸⁷³

Nessa vertente, o direito à imunidade, que é incondicionada e possui eficácia plena, não pode depender ou ser restrita pela ação do legislador infraconstitucional.

Na realidade, o legislador infraconstitucional que deve observar o que está no texto constitucional, sem nenhum tipo de manipulação ou desvio de qualquer natureza.

Por isso, não resta alternativa senão interpretar a legislação infraconstitucional à luz do texto constitucional, e não o contrário. Logo, se isso for levado a sério, a conclusão alcançada pelo STF seria totalmente diversa.

De mais a mais, como advertido no início desta seção, é muito importante contextualizar historicamente para buscar a melhor interpretação do direito. E, nesse quesito específico, dois pontos merecem apontamentos especiais.

O primeiro deles, já tratado, porém merece ser reforçado.

Os Constituintes de 1946, 1967 e 1969, ao inserirem a imunidade tributária de impostos que incidam sobre bens/patrimônio, renda e serviços, não tiveram o propósito de excluir o exercício do direito constitucional à imunidade nos casos do IPI e do ICM. Seja porque não se debruçou detidamente para esse objetivo específico, seja porque, especialmente em 1967 e 1969, ciente do entendimento do STF naquele momento, se assim o desejasse, poderia ter inserido norma constitucional específica refutando a jurisprudência e limitando o direito à imunidade para os impostos em estudo.

A propósito, modificar entendimento do STF por meio de processo legislativo específico não é novidade. O Constituinte Derivado já o fez algumas vezes, como, por exemplo, nas Emendas Constitucionais **n. 33/2001**, ao prever a possibilidade de se cobrar ICMS na importação por não contribuintes habituais, e **n. 29/2000**, ao positivizar a possibilidade do IPTU fiscal progressivo.

⁸⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 252.

Então, se fosse o objetivo do Constituinte, especialmente em 1969, poderia ter inserido cláusula constitucional limitadora da imunidade para as hipóteses do IPI e do ICMS.

Sem essa cláusula limitadora expressa, repita-se, a imunidade deve ser maximizada, sendo totalmente incompatível admitir que lei infraconstitucional a restrinja.

O STF adota, como demonstrado anteriormente, a interpretação teleológica para imunidades genéricas. Portanto, com essa premissa e com dever de coerência, não resta outro caminho senão adotar esse critério de interpretação na hipótese aqui em apreço.

Ademais, no paradigma, Dias Toffoli, corretamente, revisitou os precedentes e notou que, desde 1970, o STF concluía, em regra, por não assegurar a imunidade tributária para IPI e ICMS nas aquisições feitas por pessoas jurídicas imunes.

Em respeito aos precedentes e por coerência, o Relator não viu maiores razões para superar o entendimento – conclusão – que se adotava desde então. Destaque-se que, na história, esse entendimento não foi retilíneo, havendo, portanto, oscilação jurisprudencial.

Assim, igualmente importante é verificar a *ratio decidendi*, não se limitando ao entendimento e à conclusão do julgado. Por isso, repetidamente, fala-se em contextualizar.

Naquele momento histórico, anos sessenta e setenta do século passado, políticos e juristas – nem todos, frise-se – viam a Constituição como principiológica, norteadora, quase que rol de objetivos e princípios políticos, competindo ação específica ao legislador infraconstitucional. Em momento no qual a legalidade estrita era prestigiada, para não se dizer a literalidade.

A propósito, Luís Roberto Barroso rememora esse momento histórico:

O Estado constitucional de direito se consolida, na Europa continental, a partir do final da II Guerra Mundial. Até então, vigorava um modelo identificado, por vezes, como Estado legislativo de direito. Nele, a Constituição era compreendida essencialmente, como um documento político, cujas normas não eram aplicáveis diretamente, ficando na dependência de desenvolvimento pelo legislador ou pelo administrador. Tampouco existia o controle de constitucionalidade das leis pelo Judiciário – ou, onde existia, era tímido e pouco relevante. Nesse ambiente, vigorava a centralidade da lei e a supremacia do parlamento. No Estado constitucional de direito, a Constituição passa a valer como norma jurídica. A partir daí, ela não apenas disciplina o modo de produção das leis e atos normativos, como estabelece determinados limites para o seu conteúdo, além de impor deveres de atuação ao Estado. Nesse novo modelo, vigora a centralidade da Constituição e a supremacia judicial, como tal entendida a primazia de um tribunal constitucional ou suprema corte na interpretação final e vinculante das normas constitucionais.⁸⁷⁴

⁸⁷⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 436.

Nos debates de Thompson Flores e Baleeiro esse entrave fica nítido.

Por um lado, o primeiro, adepto da legalidade estrita/literal e com raciocínio de que a Constituição apenas trazia princípios, sendo o correto observar o que estaria pormenorizadamente tratado no âmbito infraconstitucional.

O segundo, por outro lado, defendia a hierarquia normativa e a necessidade de o legislador infraconstitucional agir compativelmente com a Constituição.

Naquele momento, a tese contrária à imunidade prevaleceu tendo como *ratio decidendi* o seguinte raciocínio: a lei infraconstitucional prevê como contribuinte de direito o (re)vendedor e o industrial, sendo que o ente federado é estranho à relação jurídica-tributária, razão pela qual a imunidade não pode ser garantida. Ora, como se vê, o argumento majoritário era nitidamente infraconstitucional.

Nesse sentido, a repetição de dispositivos/conclusões de precedentes de quase cinquenta anos não parece ser o melhor caminho.

O raciocínio adotado na década de setenta do século passado é totalmente incompatível com o método de interpretação e aplicação do direito contemporâneo, especialmente após a Constituição de 1988 que, certamente, não se limitou a ser uma Carta Política, diferentemente de outrora. Na verdade, a Constituição traz e assegura direitos e garantias, tendo, inclusive, normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Cabe ao legislador infraconstitucional agir e atuar em conformidade com a Carta Magna, sob pena de inconstitucionalidade. Na mesma perspectiva, compete ao STF interpretar e aplicar o direito à luz do texto constitucional positivo. A propósito, dessa forma tem agido o STF há anos e nos mais variados casos e nas diversas searas do direito.

Para ilustrar a assertiva do parágrafo anterior, vale indicar o **AgRg no RE 540.725**, caso Estado de Santa Catarina x Fundação Hospitalar Rio Negrinho, em que Ministro Eros Grau assim assinalou: “[...] não se submete a critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais.”⁸⁷⁵

Com o mesmo raciocínio, no **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida, o Ministro Carlos Velloso foi muito claro ao fundamentar em seu voto e trazer na ementa do acórdão o seguinte: “não há invocar,

⁸⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 540.725/SC**. Agravante: Estado de Santa Catarina. Agravada: Fundação Hospitalar Rio Negrinho. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília/DF, 10 fev. 2009.

para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais [...].”⁸⁷⁶

É louvável a ideia de seguir precedentes e evitar reviravoltas jurisprudenciais, em nome da clamada segurança jurídica, exceto com forte e importante ônus de argumentação jurídica. Entretanto, a coerência não se limita ao dispositivo ou conclusão dos julgados, mas também aos fundamentos que neles são lançados.

Aponta-se, assim, que citar os precedentes do século passado no presente é atestar a incoerência interna do STF.

Naquela época, admitia-se a utilização de fundamento infraconstitucional – até porque o STF à época tinha competência jurisdicional – e a Constituição, para maioria, seria apenas uma Carta Política. Esse foi o argumento adotado por Thompson Flores, que foi acompanhado por outros ministros, formando a maioria. Por isso, decidiu-se por não reconhecer a imunidade em estudo.

Contudo, tal fundamentação é totalmente incompatível com a jurisprudência constitucional contemporânea. A Constituição prevalece e o legislador infraconstitucional que deve observá-la.

Para exaurir esse ponto, não se pode deixar de destacar outro importante fundamento de Baleeiro para sustentar a tese da imunidade em estudo: se o argumento era de cunho infraconstitucional, ou seja, a legislação não rotulou como contribuinte do IPI e do ICM o adquirente e comprador, motivo pelo qual a imunidade é afastada, como desconsiderar o disposto no **art. 166 do CTN**:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.⁸⁷⁷

Assim, o legislador infraconstitucional, o mesmo que definiu “contribuinte de direito”, trouxe, em sede de normas gerais – CTN, o critério econômico como fundamento legal positivo para se garantir o direito de requerer repetição de indébito.

Não se limita à norma literal, mas há súmula, resultado de jurisprudência do STF, conforme se nota no **enunciado n. 546**: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente,

⁸⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de setembro de 1996c.

⁸⁷⁷ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27/10/1966 e retificado em 31/10/1966.

quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.”⁸⁷⁸

E mais, a **Súmula 71 do STF**, atestando a repercussão econômica como forma de interpretar e aplicar o direito, assim está redigida: “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.”⁸⁷⁹

Nessa linha expositiva de que não parece adequado o raciocínio de que o exercício da imunidade tributária dependeria da legislação infraconstitucional, cumpre, visando exaurir, trazer à tona a fundamentação que os consumidores de energia elétrica, “contribuintes de fato” nem sempre imunes, têm legitimidade para discutir o ICMS-energia.⁸⁸⁰

Considerando o raciocínio feito por Baleeiro de cunho infraconstitucional para combater a argumentação “contribuinte de fato x contribuinte de direito”, dando destaque aos efeitos econômicos e jurídicos dos tributos em estudo, em especial, ao art. 166 do CTN, parece ser totalmente aplicável argumento de cunho constitucional: por que teria sido positivada a seletividade do IPI e do ICMS?

Como se sabe, o propósito do princípio da seletividade tem como escopo, jurídico e econômico, de reduzir ou majorar os impostos em razão da essencialidade dos produtos e mercadorias. Decerto, o objetivo do Constituinte não foi de implementar o princípio para favorecer o industrial ou (re)vendedor, mas sim o consumidor, que, nos termos da lei infraconstitucional, poderá ser contribuinte de fato ou contribuinte de direito, a depender da técnica legislativa do legislador infraconstitucional.

Em outras palavras, o argumento de Baleeiro trazido à sua época, com respaldo no viés econômico e jurídico dado pelo CTN, haja vista o disposto no art. 166 do CTN, parece ter agasalho constitucional, em razão da positivação do princípio da seletividade. Ora, essa onerará, à luz da essencialidade, o adquirente, e não o (re)vendedor ou industrial.

⁸⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 71**. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo. Brasília/DF, 12 dez. 1969.

⁸⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 71**. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Brasília/DF, 13 dez. 1963.

⁸⁸⁰ “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.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.) (destaque-se)

A propósito, a atual linha decisória do STF vem transcendendo, equivocadamente, com todo o respeito, para esfera infraconstitucional. Como exemplo, vale revisitar questionamento no STF travado entre o Governador e a Assembleia de Rondônia quanto à (in)constitucionalidade de lei que concedia isenção de ICMS para templos de qualquer culto e igrejas.

A saber, na **ADI n. 5.816/RO**, caso Governador do Estado de Rondônia x Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia⁸⁸¹, o STF declarou inconstitucional, com voto vencido de Marco Aurélio Mello, dispositivo de lei estadual que concedia isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás, das igrejas e templos de qualquer culto.

Com voto vencedor, Alexandre De Moraes apresentou dois fundamentos: (1) a **Emenda Constitucional n. 95/2016**, ao alterar a redação do **art. 113 do ADCT**, impõe que, para validade formal, lei que cria despesas ou concedam benefícios deve ser acompanhada de impacto financeiro e orçamentário ainda no trâmite do processo legislativo; (2) a imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que figuram como “contribuinte de fato”.

Para que o foco da tese não seja desviado, o segundo fundamento acima merece reflexão. Isso porque o Relator tratou de citar o precedente paradigma, **Tese 32**, para trazer um dos fundamentos da inconstitucionalidade.

Inevitavelmente esse raciocínio nos convida a refletir, então, sobre o histórico infraconstitucional de isenções. Assim, por exemplo, isenções de IPI para taxistas, deficientes físicos etc.⁸⁸² Ainda, as políticas extrafiscais de desoneração de IPI na “linha branca” e de

⁸⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.816/RO**. Requerente: Governador do Estado de Rondônia. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília/DF, 5 nov. 2019i.

⁸⁸² Neste sentido, a **Lei n. 8.989/95**:

“Art. 1º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a 2.000 cm³ (dois mil centímetros cúbicos), de, no mínimo, 4 (quatro) portas, inclusive a de acesso ao bagageiro, movidos a combustível de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e elétricos, quando adquiridos por:

I - motoristas profissionais que exerçam, comprovadamente, em veículo de sua propriedade atividade de condutor autônomo de passageiros, na condição de titular de autorização, permissão ou concessão do Poder Público e que destinam o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

II - motoristas profissionais autônomos titulares de autorização, permissão ou concessão para exploração do serviço de transporte individual de passageiros (táxi), impedidos de continuar exercendo essa atividade em virtude de destruição completa, furto ou roubo do veículo, desde que destinem o veículo adquirido à utilização na categoria de aluguel (táxi);

III - cooperativas de trabalho que sejam permissionárias ou concessionárias de transporte público de passageiros, na categoria de aluguel (táxi), desde que tais veículos se destinem à utilização nessa atividade;

IV – pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal; [...]” (BRASIL. Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre a Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 fev. 1995).

veículos, como meio de estimular a circulação de mercadorias e aumento de vendas, que acabam por contemplar o consumidor final.

A utilização desse argumento como causa de decidir parece chocar com toda a história de política de isenção extrafiscal e, até mesmo, pode colocar em xeque o uso desse instituto.

Eis mais um exemplo em que os fundamentos jurídicos usados para decidir não podem ser incoerentes com o que já se julgou ou que podem repercutir necessariamente em outras situações ou casos. A rigor, todas as isenções acima indicadas – e muitas outras – podem ficar juridicamente minadas em razão desse raciocínio ora tratado.

Marco Aurélio Mello, citando parecer da Procuradoria-Geral da República e sob fundamento da interpretação teleológica, defendeu a constitucionalidade da lei que, na verdade, efetivava a imunidade tributária da denominada tributação indireta.

Concorda-se com o ponto de vista do voto vencido.

Ora, o principal argumento para não se reconhecer a imunidade das operações de venda, fornecimento ou prestação para entidades imunes seria de que não se contempla “contribuinte de fato”, cuja escolha ou eleição fica a cargo do legislador infraconstitucional, como não se pode reconhecer o direito subjetivo se ele, legislador infraconstitucional competente, garante ou otimiza a imunidade por meio de isenção?

Então, eventual alteração da figura do sujeito passivo que atualmente prevalece por opção/escolha ou metodologia adotada pelo legislador infraconstitucional, fazendo com que o consumidor final, em vez de “contribuinte de fato” se torne “contribuinte de direito” do ICMS ou do IPI, seria inconstitucional?

Parece que o legislador estadual pretendeu, em que pese entendimento do STF, foi regulamentar e operacionalizar fielmente o instituto da imunidade tributária.

Em arremate, ponto que chama atenção nesse julgado seria limitação de garantia da imunidade apenas para templos de qualquer culto. Em respeito à igualdade, as demais entidades elencadas no art. 150, VI, “c” da CRFB igualmente deveriam ser contempladas com a imunidade, ou melhor, a isenção.

4.5.1.4 Apontamentos conclusivos da seção

Com tudo que foi desenvolvido nesta seção 4.5.1, antes de prosseguir, pode-se concluir o que segue.

1 Os Constituintes de 1946, 1967 e 1969, não tiveram o propósito específico de impedir o reconhecimento ou aplicação da imunidade tributária no IPI e no ICMS nas operações de compra por entes federados. Especialmente na Emenda/Constituição de 1969, momento em

que predominava no STF o entendimento favorável à tese, caso o Constituinte discordasse, poderia ter inserido dispositivo constitucional expresso limitado a referida imunidade, tal como historicamente já o fez, modificando entendimento/interpretação do STF por meio de emendas constitucionais.

- 2 Os precedentes do STF dos anos setenta do século passado são incompatíveis com a jurisprudência constitucional contemporânea, motivo pelo qual não podem ser adotados como fundamentos.
- 3 Naquela época, a Constituição era vista e interpretada como Carta Política, de acordo com a maioria dos ministros, sendo mais relevante observar a legalidade/literalidade dada pelo legislador infraconstitucional. O positivismo jurídico prevalecia à época.
- 4 Com esse raciocínio, concluiu-se que a imunidade tributária somente poderia ser garantida ao contribuinte de direito, levando em consideração a opção/técnica normativa do legislador infraconstitucional. Como o ente federado não era “a contribuinte de direito” do ICMS e do IPI, a tese da imunidade não poderia ser acolhida.
- 5 Se for para observar a coerência e a teoria dos precedentes, atualmente os fundamentos jurídicos outrora adotados para decidir não têm mais vez. A uma, a Constituição não se limita a mera Carta Política, mas, na verdade, como norma hierarquicamente superior, garantidora de direitos e obrigações, sendo certo que, com relação à imunidade tributária, contempla normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata. A duas, o legislador infraconstitucional deve observar a Constituição. A três, o Judiciário deve aplicar e interpretar as normas infraconstitucionais em conformidade com a Constituição. Não se interpreta a Constituição a partir de norma hierarquicamente inferior.
- 6 Imunidades tributárias têm *status* constitucional. O legislador infraconstitucional não pode limitá-la. Por isso, o Constituinte reservar à lei complementar para dispor sobre contribuintes dos impostos previstos na Constituição, conforme o art. 146, III, “a”, não abriu espaço para que esse reserve ou limite imunidades tributárias.

Nesse sentido, a opção do legislador infraconstitucional de não inserir o ente federado como “contribuinte de direito”, por técnica ou política legislativa, não tem o condão de minimizar a imunidade tributária, que sempre deve ser interpretada de forma ampla e otimizada.

Afinal, não pode ocorrer limitações de direitos constitucionais por meio de sutilezas de palavras escolhidas pelo legislador infraconstitucional.

- 7 Mesmo nos anos setenta do século passado, a causa de decidir foi limitada e não se valeu da interpretação do sistema jurídico como um todo, com justeza e conformidade. Se assim o

fizesse, a tese vencedora em setembro de 1970 teria que enfrentar e trazer argumentos fortes para afastar o entendimento disposto no art. 166 do CTN e Súmulas 546 e 71 do STF.

4.5.2 A pessoa jurídica imune nas aquisições que fizesse desembolsaria preço, e não tributo

O primeiro forte argumento apresentado no voto paradigma demonstra uma salutar e importante tentativa de se aplicar os precedentes ou entendimento predominante no STF desde os anos setenta do século passado para decidir a matéria.

Essa conduta merece ser enaltecida porque demonstra uma tentativa de evitar que o STF passe a firmar posições institucionais, e não entendimentos dos seus ministros. Assim, cada vez mais, defende-se a ideia de que os ministros devem tentar trabalhar no sentido de buscar a segurança jurídica, fazendo com que entendimento – fundamentos e conclusões – do Tribunal venha a ser externado para toda a sociedade. Nesse sentido, reafirma-se que tão importante quanto a conclusão ou decisão é a fundamentação ou causa de decidir.

A mudança de entendimento firmada no STF não deve ocorrer porque a sua composição foi modificada ou alterada, mas sim – e sempre – desde que existam fortes argumentos que sustentem a superabilidade visando alcançar a (melhor) resposta correta.

Por isso, entende-se como importante e louvável a revisitação de precedentes, tal como fez Dias Toffoli no paradigma. É nítida a tentativa do Ministro de respeitar os precedentes que formam posição majoritária há décadas.

Conforme exposto no item 4.5.1 supra, tão importante quanto observar as conclusões ou dispositivos é verificar os fundamentos lançados para justificá-los. Dessa forma, os fundamentos utilizados na década de setenta que foram repetidos ao longo dos anos não podem ser adotados após a Constituição de 1988.

Isso porque, principalmente, três importantes apontamentos norteiam tal conclusão: (1) a Constituição não pode mais ser vista como simples Carta Política, diferentemente de outrora, sendo a principal e hierarquicamente superior fonte normativa da República Federativa; (2) o legislador infraconstitucional que deve indicar os contribuintes dos impostos previstos na Constituição, nos termos do **art. 146**, não podem desvirtuar, minimizar ou, até mesmo afastar, o instituto constitucional da imunidade tributária; (3) não se deve interpretar a imunidade à luz da disposição infraconstitucional.

O segundo forte argumento trazido no paradigma seria que a pessoa jurídica imune, nas aquisições, seria apenas contribuinte “de fato” do ICMS e do IPI. Logo, desembolsaria juridicamente preço, resultado de negociação contratual, e não tributo.⁸⁸³

⁸⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de fevereiro de 2017b.

Essa assertiva tem amparo nas lições de Hugo De Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo.

Ainda, valendo-se de clássicos como Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, o Ministro aponta ser inviável a distinção ou classificação de impostos diretos e indiretos. Por fim, é citado Schoueri que, em trabalho específico, atestou que, por meio de análise combinatória, por mais de 550 (quinhentos e cinquenta) milhões de situações seria impossível atestar a translação do imposto.

Essa argumentação desenvolvida provavelmente é a de maior dificuldade para superação. Sim, o ente federado, ao fazer a aquisição de produtos ou mercadorias, pagará o valor da nota fiscal, ou seja, o preço, que acaba abarcando despesas e custos, inclusive o IPI – esse tem destaque e é calculado “por fora” – e o ICMS.

Em outras palavras, os (re)vendedores e industriais buscam o lucro e, por isso, na formação de preços, deve sempre buscar a sua margem de lucro compatível com a aceitabilidade do mercado, sobretudo pela lei da oferta e da procura.

Para tanto, inicialmente, procura-se reduzir ao máximo, dentro do possível em cada setor para que não interfira na qualidade do que se oferece, os custos e despesas existentes. Alcançado o mínimo, esses custos e despesas, como logística, seguro, folha de salários, administrativo, tributos, matéria-prima, insumos, energia, aluguel etc., bem como as perdas, são inseridos na formação de preço que, posteriormente, recebe a adição da margem de lucro esperada, alcançando, assim, o preço final. A margem de lucro variará de acordo com a concorrência e aceitabilidade do consumidor no livre mercado.

Então, nessa linha, o ente federado pagaria preço do produto, e não tributo. No preço, os impostos seriam inseridos ou acoplados nas notas fiscais.

Ainda, fortalecendo o argumento aqui em análise, pode-se apontar que a desoneração do IPI e do ICMS em razão da imunidade poderia acabar beneficiando o industrial ou o (re)vendedor, portanto, o particular, que poderia aumentar a sua margem de lucro.

Como contraponto a este argumento, poder-se-ia sustentar que essa matéria é infraconstitucional e, assim, pouco importaria, quando se estuda o instituto constitucional da imunidade. Em outras palavras, que o legislador infraconstitucional tomasse as providências necessárias para adequação normativa, mas que a imunidade, por ter *status* constitucional, não poderia ser restringida em nenhuma medida, exceto por meio de emenda constitucional. Mesmo nesse caso não é tão certo, caso seja levado em conta o *status* de cláusula pétrea em algumas situações, como, por exemplo, a imunidade tributária recíproca.

A proposta é de ir um pouco além.

Para superar esse argumento, apresentam-se quatro que, em conjunto, levam à superação.

O primeiro deles tem caráter pragmático e histórico. Os tributos doutrinariamente classificados como extrafiscais, como o IPI, sofreram ao longo da história modificações, ou melhor, desonerações, como mecanismo para alcançar algum objetivo de ordem constitucional.

O aumento do IPI, em 2011, para proteger o mercado automobilístico nacional que passou a enfrentar a indústria chinesa que entrou no Brasil, carregando consigo toda a política de redução de custos e ausência de garantias do país oriental, o que reduz, portanto, o preço final praticado.

A redução do IPI da “linha branca” com o objetivo de estimular vendas da indústria nacional e ampliar as possibilidades de compras pelo consumidor.

Não faltam exemplos empíricos para demonstrar que a (des)oneração tributária tem impacto na formação de preços. Assim, o discurso de que a redução ou desoneração do IPI, ou do ICMS atenderá os interesses do industrial ou do (re)vendedor, aumentando a margem de lucro não está condizente com a história e a vivência social.

Com isso, exsurge o segundo fundamento: imunidade dos impostos que incidam sobre o patrimônio.

No caso de (re)venda de produto para ente federado, a inserção do IPI e do ICMS certamente refletirá no preço final, aumentando-o. Dessa forma, as aquisições dessa forma onerarão a mutação patrimonial. Lembrando que a ideia é que ocorra a substituição patrimonial, sendo vedada a redução em razão da incidência de tributos.

É dizer que maior quantidade de dinheiro deverá ser utilizada para aquisição de mercadoria ou produto industrializado caso o IPI e o ICMS estejam agregados no preço final. Logo, sem os referidos impostos, a mesma mercadoria ou produto será adquirida com a utilização de menor quantidade de recursos.

Não se deve perder de vista que, nos termos da Constituição de 1946, art. 31, V, era vedado o lançamento de impostos sobre bens de um ente em face de outro.⁸⁸⁴ A Constituição de 1967 não adotou o termo bens. Em seu lugar, inseriu o vocábulo patrimônio, nos termos do art. 20, III⁸⁸⁵, que é mais amplo, ou seja, configura o “conjunto de bens”, conforme muito bem explicitado outrora por Carlos Velloso.⁸⁸⁶ A atual Constituição garante imunidade de impostos que incidam sobre o patrimônio.

⁸⁸⁴ BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

⁸⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

⁸⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 de setembro de 1996.

Em síntese, para que o patrimônio da entidade imune não seja atingido pela tributação a partir de critério infraconstitucional, tendo em vista que a lei complementar que determinará o contribuinte, o afastamento do IPI e do ICMS nas aquisições é medida que impera. Como dito, o resultado da mutação patrimonial de dinheiro para produtos industrializados ou mercadorias variará com a (não) inserção do IPI e do ICMS.

Ainda vem um terceiro fundamento: otimizar a transparência tributária, conforme já estudado. Esse princípio não pode ser minimizado ao ser utilizado apenas como mecanismo de educação fiscal ou para que se dê pleno conhecimento da tributação praticada ao consumidor final/contribuinte.

O princípio, inserido no rol de direitos fundamentais do **art. 150 da CRFB**, precisa ser visualizado de forma maximizada. Com ele, atualmente regulamentado infraconstitucionalmente, o ente federado poderá verificar no livre mercado se o preço que lhe for oferecido (não) tem a inserção do IPI ou do ICMS. Assim, basta contrapor o valor oferecido “em prateleira” para os demais consumidores com aquele que lhe foi oferecido. Ainda, é possível pegar o valor final do produto oferecido em prateleira e requerer a exclusão da tributação de IPI e ICMS divulgada para o público consumidor em geral, ainda que em quantia aproximada. Adicionalmente, caso o vendedor não o faça ou tente tirar qualquer tipo de vantagem, querendo, por exemplo, “dividir a razão” e ampliar a margem de lucro, o ente federado poderá, em regra, buscar a mercadoria ou produto industrializado junto ao concorrente. Claro, isso não afasta a busca de proteção de defesa dos consumidores em geral, bem como da tutela jurisdicional, se necessário.

Nessa linha, defende-se que o ICMS e o IPI, a serem excluídos, são aqueles destacados na nota fiscal. Ou seja, é o ICMS que não compõe a receita bruta do adquirente, mas dos estados, para fins de apuração do PIS e do Cofins, ou que o destaque e ausência de recolhimento pode configurar crime, conforme precedentes do STF, anteriormente estudados. Frise-se, mais uma vez, trata-se de critério jurídico, e não econômico.

Em arremate, não se pode perder de vista a regra constitucional da não-cumulatividade expressa do ICMS, cujo entendimento foi estendido ao IPI por decisão do STF.

O **art. 155, § 2º, II da CRFB** assim dispõe:

II - a isenção ou **não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;⁸⁸⁷
(destaque-se)

Ontologicamente distintas, isenção ou não-incidência, nota-se que, ao menos em termos de ICMS, o Constituinte trouxe regra específica impondo anulação ou estorno do crédito da operação anterior – entrada – na hipótese de ocorrer não-incidência, ou melhor, imunidade, na operação subsequente.

Esse dispositivo não pode ser desconsiderado quando se tem em estudo o instituto da imunidade aqui em destaque.

No que se refere à isenção, concedida pelo ente tributante no âmbito infraconstitucional, inexistem maiores necessidades de considerações, levando-se em conta o propósito específico desta tese.

Contudo, no que se refere à não-incidência, que é literalmente prevista no texto constitucional ao lado de isenção, deixando clara a distinção dos institutos, a conclusão a que se chega é que o Constituinte contornou muito bem a operação e limitou que o particular tenha lucro.

Ora, a regra em específico não foi pensada pelo Constituinte para regular situação atípica das pessoas jurídicas imunes caso venham a operar vendendo/circulando mercadorias.

No mesmo sentido, a regra em questão não foi adicionada para regular situações de vendas por não contribuintes do ICMS. Seria até ilógico um não contribuinte, por deixar de materializar a hipótese de incidência do imposto, ter tratamento específico impedindo-o a apurar ou estornar créditos de ICMS.

Com isso, a disposição constitucional em destaque não pode ser visualizada dissociada da dicção do art. 150, VI da CRFB. Assim, entrecruzando os referidos dispositivos legais, conclui-se que o Constituinte impõe ao (re)vendedor não aproveitar créditos da operação anterior caso a sua operação subsequente seja isenta ou com não-incidência, entenda-se, como imune.

Logo, qualquer argumento de que a desoneração fiscal beneficiaria o particular, ou melhor, o não imune, tal como adotado pelo STF no século passado, acaba ficando totalmente reservado.

⁸⁸⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

4.6 Terceiro grupo de argumentos

Após desenvolver detalhadamente dois grupos de argumentos, entende-se que tem vez a teoria, direito como integridade, de Dworkin. Isso porque, com ela, será possível desenvolver o raciocínio de que as decisões, ou melhor, os fundamentos utilizados nos processos judiciais acabam tendo que ser levados a sério e, de certa forma, em nome da segurança jurídica, vincular o tribunal, que deve decidir como instituição.

4.6.1 Releitura da teoria de Ronald Dworkin: Direito como integridade

4.6.1.1 A teoria de Dworkin: necessário temperamento para utilização no Brasil

Na seção 3.1.1.3.3, a seguinte proposta foi apresentada, levando-se em conta aquilo que se compreende como melhor metodologia e visando maior coesão: como o foco naquela passagem era revisar a teoria dos princípios, a proposta foi de trazer breve resumo da biografia de Dworkin, relatar o seu entendimento acerca das distinções existentes entre princípios, regras e políticas, sintetizar as suas críticas à teoria dominante do direito e analisar a sua tese, direito como integridade. Agora, nesta seção, sem desconsiderar o que foi trabalhado na seção mencionada, a perspectiva que exsurge é de revisar o direito como integridade, marco teórico desta tese, que servirá de sustentação para mais um argumento favorável ao reconhecimento da imunidade de IPI e de ICMS nas aquisições feitas por entes federados. No entanto, a ideia é se valer da teoria dworkiana com necessário temperamento ou adequação ao sistema jurídico brasileiro.

Pois bem.

Considerando as origens de Dworkin, que se formou na Inglaterra e lecionou por toda a vida nesse país e nos Estados Unidos, bem como todas as suas experiências, não se pode olvidar que a tese, **direito como integridade**, foi elaborada à luz do *common law*.

Nesse sistema, diferentemente do *civil law*, a tradição é a fonte primária de direitos. Os juízes e tribunais assumem importante função por serem os responsáveis para decidir casos concretos e revelar os princípios norteadores. É o modelo de sistema jurídico que dá muita ênfase aos precedentes.

No *civil law*, como é cediço, a fonte imediata, antes de revisar precedentes e sem prejuízo de apreciação de princípios implícitos morais, é a lei. O juiz deve funcionar como intérprete e aplicador da lei. A princípio, nesse sistema, em regra, não cabe a conclusão de Dworkin que, num sentido trivial,

[...] os juízes “criam novo direito” toda vez que decidem um caso importante. Anunciam uma regra, um princípio, uma ressalva a uma disposição [...]. Em geral, porém, apresentam essas “novas” formulações jurídicas como relatos aperfeiçoados daquilo que o direito já é, se devidamente compreendido.⁸⁸⁸

Assim, a sua busca pela resposta ao “O que é o direito?” indiscutivelmente passa pelas perspectivas jurídicas e realidades norte-americana e inglesa.

O Brasil, tradicional e historicamente, adota o sistema do *civil law*.

Inegavelmente que, após a **Emenda Constitucional n. 45/2004**, há nítida mudança na prática judiciária brasileira, com a criação de mecanismos legais que dão cada vez mais força aos precedentes. Citem-se, em especial, (1) as súmulas, que agora podem ser vinculantes e (2) os sistemas de julgamentos com repercussão geral e repetitivos. Com isso, os julgamentos deixam de decidir casos em que interesses de partes específicas e, cada vez mais, se propõe a julgar teses. Portanto, as ações passaram a ser objetivas.

No STF e STJ, os processos são julgados desconsiderando partes e conjunto/variáveis fáticos.

Essas providências foram levadas ao sistema jurídico positivo também com o objetivo de criar barreiras recursais, reduzindo o número de processos e criando impeditivos para que recursos não cheguem com tanta frequência aos tribunais superiores. Dessa forma, esses tribunais se ocupam com causas que tenham maior relevância econômica e social.

Na prática judicial contemporânea, processo que desafia súmula vinculante, ou repercussão geral, ou recurso repetitivo tem remota chance de trânsito nos tribunais superiores e, principalmente, sucesso.

No entanto, com ênfase, ressalta-se que essa nova linha do sistema processual brasileiro não dá espaço para que o Judiciário inove ou crie direito. Ainda prevalece, no País, o sistema do *civil law*.

A fonte primária do direito é a lei, a começar pela hierarquicamente superior, a Constituição. Os mandatários do povo, democraticamente eleitos, que possuem a prerrogativa de criar e inovar direitos, desde que em acordo com o texto constitucional. A propósito, a Constituição que também pode ser modificada pelos eleitos pelo povo por meio de Emenda, desde que observadas as cláusulas pétreas. O Judiciário, de acordo com a sua função constitucional, deve interpretar e aplicar o direito, em especial, o positivado na Constituição.

⁸⁸⁸ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Trad. Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 9.

Causa certa preocupação a utilização indevida dos institutos processuais citados acima, que têm servido de base para que o Poder Judiciário crie ou inove direitos. Deve-se tomar cuidado para que os tribunais não deixem de interpretar e aplicar o direito.

É de se recordar que a criação e a inovação devem ser feitas, sempre em observância ao texto constitucional positivo, e por quem legitimado para tal fim, democraticamente eleitos pelo povo, detentor de todo poder.

Historicamente, alguns casos podem ilustrar hipóteses em que o STF teria potencialmente extrapolado a sua função constitucional e agido como se legislador fosse, sem a indispensável legitimidade constitucional.

Pode-se ilustrar casos, apenas para que seja possível rememorar.

O STF estendeu aos casais do mesmo sexo os direitos garantidos aos heterossexuais em união estável. Recondo e Weber assinalam que o então Ministro Ayres Britto deixou claro que a Constituição textualmente impedia essa interpretação, mas que o STF “iria além”.⁸⁸⁹

Em outro exemplo emblemático, o STF se propôs a analisar o **art. 28 da Lei n. 11.343/06**⁸⁹⁰ que tipificou como crime o porte de drogas para consumo individual/pessoal. Em que pese a previsão legal expressa e direta, o STF passou a deliberar qual quantidade de droga a pessoa poderia portar sem que se sujeitasse às sanções penais.

Não se pode esquecer, ainda, um dos temas mais debatidos nesta última década, no caso, o cumprimento da pena/prisão após condenação em segunda instância e sem trânsito em julgado.

⁸⁸⁹ RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. **Os onze**: o STF, seus bastidores e suas crises. São Paulo: Companhia da Letras, 2019, p. 223.

⁸⁹⁰ “Art. 28. Quem adquirir, guardar, tiver em depósito, transportar ou trazer consigo, para consumo pessoal, drogas sem autorização ou em desacordo com determinação legal ou regulamentar será submetido às seguintes penas: I - advertência sobre os efeitos das drogas; II - prestação de serviços à comunidade; III - medida educativa de comparecimento a programa ou curso educativo. § 1º As mesmas medidas submete-se quem, para seu consumo pessoal, semeia, cultiva ou colhe plantas destinadas à preparação de pequena quantidade de substância ou produto capaz de causar dependência física ou psíquica. § 2º Para determinar se a droga destinava-se a consumo pessoal, o juiz atenderá à natureza e à quantidade da substância apreendida, ao local e às condições em que se desenvolveu a ação, às circunstâncias sociais e pessoais, bem como à conduta e aos antecedentes do agente. § 3º As penas previstas nos incisos II e III do caput deste artigo serão aplicadas pelo prazo máximo de 5 (cinco) meses. § 4º Em caso de reincidência, as penas previstas nos incisos II e III do caput deste artigo serão aplicadas pelo prazo máximo de 10 (dez) meses. § 5º A prestação de serviços à comunidade será cumprida em programas comunitários, entidades educacionais ou assistenciais, hospitais, estabelecimentos congêneres, públicos ou privados sem fins lucrativos, que se ocupem, preferencialmente, da prevenção do consumo ou da recuperação de usuários e dependentes de drogas. § 6º Para garantia do cumprimento das medidas educativas a que se refere o caput, nos incisos I, II e III, a que injustificadamente se recuse o agente, poderá o juiz submetê-lo, sucessivamente a: I - admoestação verbal; II - multa. § 7º O juiz determinará ao Poder Público que coloque à disposição do infrator, gratuitamente, estabelecimento de saúde, preferencialmente ambulatorial, para tratamento especializado.” (BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 ago. 2006b).

Esse tipo de providência dos tribunais brasileiros, especialmente do STF, não tem amparo constitucional. O Poder Judiciário extrapola as suas atribuições ou funções constitucionais, ingressando na esfera do Poder Legislativo, o que pode ser visto como violação à separação dos poderes.

Ainda que aprovados por sabatina no Senado Federal, os ministros da Corte são nomeados pelo Presidente da República e possuem mandato vitalício. Assim, não sendo eleitos pelo povo, de quem todo o poder emana, os magistrados em geral não possuem legitimidade, tampouco amparo legal, para criar direitos, normas, especialmente, desconsiderar ou tentar melhorar, aos seus olhos, o trabalho feito pelo Legislativo.

Não há hierarquia entre os Poderes. Cada um tem a sua importante função constitucional, que deve ser rígida e igualmente respeitada. Nenhum poder é melhor ou superior ao outro.

Assim, ao Judiciário compete apreciar requerimentos e pedidos e, sendo o caso, declarar inconstitucionalidades e ilegalidades, bem como fazer com que o direito positivo seja respeitado em máximo medida. Entretanto, como exposto, não tem legitimidade para “aperfeiçoar” ou criar “novos direitos”, além daqueles já propostos pelos detentores de mandatos eletivos, que representam o povo.

A propósito, a função atípica do Judiciário, para agir como legislador, está prevista no texto constitucional, ao dispor, no **art. 5º, LXXI**, que “conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.”⁸⁹¹

Na função judicial, exceto no caso de Mandado de Injunção, o Poder Judiciário não pode agir como se legislador fosse.

Fora da função judicial, o Judiciário também pode agir atipicamente legislando para encaminhar matérias *interna corporis*, como, por exemplo, editar portarias, resoluções etc. regulando assuntos de interesse institucional e direitos e obrigações dos servidores de modo geral.

Por se tratar de exceção à regra, a interpretação deve ser restritiva. É necessário, em respeito à Constituição, que se faça o controle de constitucionalidade de atos infraconstitucionais, dentro da sua competência jurisdicional e sempre que provocado, nos controles difuso e concentrado.

⁸⁹¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Até para que fique claro e visando evitar qualquer tipo de dúvida, entende-se como correto, no mérito, o tratamento dado pelo STF no tocante à igualdade de tratamento para casais do mesmo sexo em comparação com os heterossexuais. No que se refere à questão do porte de drogas para uso pessoal, não se tem convicção formada nesse momento. Contudo, esses temas – o mérito - deveriam ser apreciados e tratados pelo legislador, à luz do devido processo legislativo.

O Estado, que se diz democrático, deve garantir as liberdades, contudo, deve intervir, nos termos da lei e sempre que existir possibilidade de terceiros serem prejudicados.

Ressalta-se que não se sabe com exatidão se essas conclusões alcançadas pelo STF representam a vontade do povo. O STF não consegue dimensionar, com precisão e segurança, se a sua conclusão tem guarida na sociedade civil.

Por isso, temas sensíveis como os acima indicados devem passar, necessariamente, pelo crivo do Legislativo. Os representantes do povo que possuem legitimidade constitucional para decidir e normatizar temas dessa natureza. Na república democrática, o Legislativo está aí exatamente para isso!

Ao Judiciário compete, dentre outras atribuições, claro, o dever de fazer o controle de constitucionalidade, quando provocado, e garantir que direitos individuais da minoria não podem ser tutelados. O direito contramajoritário deve ser garantido.⁸⁹²

Haveria espaço de atuação para o Judiciário nas hipóteses em que matérias não fossem regulamentadas/normatizadas, na Constituição ou em leis infraconstitucionais, desde que provocado por meio de processo judicial. O Judiciário não pode deixar de realizar a prestação jurisdicional, em respeito ao denominado princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Tendo agido o legislador e inexistindo inconstitucionalidade na escolha política que, levado ao texto normativo, passou a ser jurídico, não cabe ao Judiciário, conforme já expresso, “aperfeiçoar, melhorar, estender e criar ou restringir direitos”.

Numa perspectiva comparativa, sabe-se que nos Estados Unidos, que tem constituição sintética, o legislador infraconstitucional tem mais espaço e flexibilidade para agir. Igualmente, o sistema de precedentes, que é histórico, tem algo grau de importância e maior campo para implementação. A Corte Suprema norte-americana é respeitada pelo povo.

No Brasil, cuja constituição é classificada como analítica, representa muito bem o *civil law*: regulamenta à exaustão direitos na norma legal originária e primária, norteando

⁸⁹² O governo deve ter igual consideração e respeito por todos os cidadãos. Vide MOREIRA, Ana Luísa de Navarro. **Liberdade de religião**: um questionamento filosófico-dworkiano da prática do direito brasileiro. Tese em elaboração. Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, p. 33.

pormenorizadamente o agir do legislador infraconstitucional, que deverá dar tratamento uniforme em todo o País, exceto no que toca às ressalvas constitucionais, como, por exemplo, a busca do equilíbrio econômico entre as diferentes regiões.

Assim, o Judiciário deverá interpretar e aplicar o direito, tendo campo de ação mais restrito, comparando-se com o *common law*. A sua função atípica de legislar, na atividade judicante, se resume, nos termos da Constituição, à concessão de mandado de injunção.

Na perspectiva no *common law*, Ronald Dworkin defende a existência de dois pilares que sustentam a convicção de que se deve observar princípios e democracia e da necessidade de a decisão judicial se subordinar à legislação.

O primeiro deles se refere à impossibilidade de o juiz, ao criar o direito, aplicá-lo de forma retroativa, impondo consequência jurídica a alguém, determinando a observância de novo dever, criado após o fato.

O segundo:

uma comunidade deve ser governada por homens e mulheres eleitos pela maioria e responsáveis perante ela. Tendo em vista que, em sua maior parte, os juízes não são eleitos, e como na prática eles não são responsáveis perante o eleitorado, como ocorre com os legisladores, o pressuposto acima parece comprometer essa proposição quando os juízes criam leis.⁸⁹³

Por isso, as alterações no sistema processual vigente não têm como condão autorizar que o Judiciário venha a ser o “super poder” e passe adentrar nas esferas do Legislativo e do Executivo.

Na verdade, como dito, o sistema processual vigente dá mecanismos para que o Judiciário continue interpretando e aplicando o direito – e não criando ou inovando – por meio de procedimentos mais céleres e eficientes, visando reduzir não somente os recursos, mas também o número de processos.

O controle de constitucionalidade serve para verificar se normas infraconstitucionais são compatíveis com a Constituição vigente. Por sua vez, súmulas vinculantes, repercussão geral e repetitivos são mecanismos para formalizar entendimento acerca de tema controvertido a ser resolvido a partir da interpretação e aplicação, e não inovação, do direito.

Dessa forma, o denominado princípio da separação dos poderes, o chamado sistema de freios e contrapesos, será observado em máxima medida.

⁸⁹³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 132.

Claro, vale mencionar que o que se defende, aqui, é que o direito, sobretudo o constitucional, não fique estático. Na verdade, a pedra de toque aqui exposta tem como finalidade apontar a impossibilidade de o Judiciário invadir os campos reservados constitucionalmente ao Legislativo e ao Executivo.

Por isso, a interpretação e aplicação de direitos – e não a inovação – podem ocorrer/serem revistos ao longo da história. Até mesmo porque uma nação não pode ser governada por uma mesma constituição, interpretada e aplicada da mesma forma por anos, décadas e, até mesmo, séculos. Por exemplo, a Constituição da República não pode ser interpretada e aplicada do mesmo modo desde 1988. A sociedade, a realidade, os objetivos, as diretrizes, a concepção de vida, ainda mais nos dias de hoje, mudam, cada vez mais, com grande celeridade. O direito deve acompanhar.

Entende-se como cabível a adoção da teoria da mutação constitucional. De acordo com Luis Roberto Barroso, constituição de qualquer país deve permanecer. Não se deve ter novas constituintes recorrentemente. A continuidade é melhor. Entretanto, as constituições não podem ser imutáveis. Até mesmo porque “os mortos não podem governar os vivos.”⁸⁹⁴

Segundo Barroso, a constituição francesa de 1791, em seu artigo 28, previa que as leis de uma geração deveriam ser revistas pela outra.

Entretanto, as mutações constitucionais, para o Professor, hoje Ministro, devem observar dois limites: (1º) possibilidade semântica da redação da norma e (2º) preservação dos princípios elementares fundamentais do texto constitucional. Se assim não o for, torna-se necessário nova constituinte, ainda que reformadora.

Luis Roberto Barroso assinala que a mutação constitucional pode ocorrer via interpretação.

Como exemplo, o autor assinala o caso do “foro por prerrogativa de função”. Interpretando o **art. 102, I, ‘b’ e ‘c’ da CRFB**, o STF chegou a editar a **súmula 394 do STF**, oportunidade que concluiu que o agente, mesmo após o término do mandato, teria a tramitação do seu processo na Corte. Posteriormente, o STF mudou a interpretação que dava ao dispositivo constitucional em destaque e, assim, cancelou o verbete da súmula 394 do STF. Assim, passou a entender que o processo apenas tramitaria no STF enquanto o mandato eletivo do processado estivesse vigente.

Não consta na edição do livro consultado, por ser edição de 2015, mas vale apontar que o STF mudou, mais uma vez, a interpretação ao assinalar que, no Tribunal, apenas tramitariam

⁸⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 157.

processo relativo e durante exercício do mandato, não compreendendo crimes comuns e a continuidade dos processos no STF após o término do mandato.

O autor em destaque assinala que a mutação constitucional também pode ser realizada pelo legislador infraconstitucional. A título de exemplo, seria a alteração no disposto no art. 226, § 3º da CRFB na hipótese de lei infraconstitucional autorizar o casamento de pessoas do mesmo sexo. A previsão, se trazida no âmbito infraconstitucional, alteraria o sentido constitucional.

Os costumes também podem proporcionar a mutação constitucional.

Por fim, a mudança da percepção do próprio direito e a modificação da realidade de fato também proporcionam a mutação constitucional. Como exemplo, qual o conteúdo de igualdade? É certo que o seu conteúdo se modificou ao longo da história, nos diversos países, com diferentes objetivos e costumes. Assim, o conteúdo de igualdade no Brasil hoje não é o mesmo daquele vivenciado há dois séculos.⁸⁹⁵

A teoria da mutação constitucional merece simpatia, desde que os seus limites sejam levados a sério: (1) possibilidade dentro da semântica da norma e (2) otimização ou implementação dos princípios constitucionais.

Conforme será exposto mais adiante, o modelo de comunidade de princípios abre espaço para que o direito se adéque à evolução social, política, econômica etc.

A interpretação evolutiva, ou até mesmo a construtiva⁸⁹⁶, não tem espaço no pensamento positivista, o convencionalismo.

A propósito, apenas para fins de registro, caso a teoria da mutação constitucional tivesse sido levada a cabo, notadamente em observância ao primeiro limite da possibilidade semântica da norma, as conclusões alcançadas pelo STF seriam outras para os casos de união estável para pessoas do mesmo sexo e fixação de limite para porte de droga sem que ocorra a tipificação penal. Isso porque a possibilidade semântica da norma, em um primeiro momento, não abre margem para tanto.

Por outro lado, visando ilustrar o uso correto da teoria da mutação constitucional, se valendo da interpretação evolutiva, rememore-se o **RE 330.817**, caso Estado do Rio de Janeiro x Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda. No julgado, o STF reconheceu imunidade tributária ao livro eletrônico ou digital.

⁸⁹⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 166 e ss.

⁸⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 164-165.

O Tribunal entendeu que o direito à imunidade tributária não se limitaria ao livro, em papel, tal como imaginado pela Constituinte de 1988, por ser o existente àquela época, sendo possível estender também para o livro eletrônico. Ora, ao reconhecer a imunidade para o livro eletrônico, o STF demonstrou que não estava engessado ao passado, dando dinâmica ao direito, atendendo as expectativas contemporâneas. Assim, teve-se interpretação evolutiva – e não construtiva – do direito, reconhecendo, igualmente, o direito à imunidade aos livros eletrônicos.⁸⁹⁷

No caso, foi respeitada a possibilidade da (1) abertura semântica da norma e (2) observaram-se os princípios e propósitos constitucionais, como, por exemplo, fomento à educação e cultura, otimização ou maximização das imunidades tributárias etc.

Julga-se como importante trazer os comentários acima, para que reflexões sejam exteriorizadas e, por conseguinte, a posição seja firmada.

Ademais, essa proposição específica tem como finalidade enfatizar que a teoria de Ronald Dworkin foi criada de acordo com as experiências vivenciadas nos sistemas inglês e norte-americano, o *common law*, motivo pelo qual, a sua adoção, no Brasil, deve ser feita com adequações ou temperamentos.

É o que se propõe a fazer mais adiante.

Baracho Júnior, ao apresentar as teorias que impõem responsabilidades por danos causados ao meio ambiente, aduz que teorias alienígenas estão sendo importadas para o Brasil, quase sem reformulações.⁸⁹⁸

Por sua vez, Humberto Ávila nota que

não é incomum, entre nós, o estudo de princípios constitucionais com base em estudos feitos para interpretar outros ordenamentos jurídicos. O estudioso, ao interpretar a Constituição brasileira, socorre-se de estudos que vertem sobre outras Constituições. Ao fazê-lo, o intérprete termina por descrever um modelo normativo ideal em vez de reconstruir o modelo normativo adotado pela Constituição brasileira.⁸⁹⁹

Conforme já apontado em algumas oportunidades, a origem e objeto de estudo de Dworkin foi o *common law*. Ele deixa claro que a sua análise sempre teve em vista as

⁸⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 mar. 2017c.

⁸⁹⁸ BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

⁸⁹⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Limitações à tributação com base na solidariedade social. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 81-85.

perspectivas norte-americana e inglesa. Essas perspectivas, por evidente, levam em conta a realidade – história, tradição, costume, cultura etc. – desses países.

Assim, inicialmente, conclui-se pela impossibilidade de se importar a proposta feita para o direito norte-americano e inglês e tentar encaixar, sem adequações, em qualquer outro sistema jurídico. Fica ainda mais evidente a necessidade de adequação quando se propõe trazer uma teoria elaborada com base na experiência do *common law* para o *civil law*, como o caso do Brasil.

Por isso, a teoria de Dworkin, direito como integridade, que é preciosa, por isso escolhida como marco teórico, pode ser adotada no Brasil, desde que com adequações.

Longe de se pretender aperfeiçoar ou melhorar a tese de Dworkin. O objetivo, na verdade, se limita a simplesmente adequá-la à realidade do direito brasileiro.

Pois bem.

O Brasil possui Constituição analítica, extremamente extensa e que pormenoriza os institutos jurídicos, fixando normas e criando objetivos a serem alcançados. Traz comandos diretos, objetivos e concretos, bem como arrola os princípios, especialmente os tidos como fundamentais. Em outras palavras, a Constituição do Brasil traz normas regulando matérias – permitindo, proibindo ou autorizando – de forma expressa e textual, positiva princípios – “aquilo-que-deve-ser” – e traz os objetivos – *policy*.

A Constituição exaure institutos jurídicos ou abre espaço para que o legislador infraconstitucional regule e pormenorize matérias, obviamente, desde que com simetria com os princípios constitucionais.

Com muito mais rigor, comparando-se com os sistemas norte-americano e inglês, no Brasil, o juiz não deve criar direito; deve, em verdade, interpretá-lo e aplicá-lo. Aqui, o juiz tem disponível um sistema rico de normas abstratas, a começar pela Constituição que deve ser observado.

Esse sistema codificado tem presunção de legitimidade e legalidade. Ele decorre de trabalho dos mandatários do povo, democraticamente eleitos, na perspectiva de representação.

Portanto, a fonte primária para interpretação e aplicação do direito, no Brasil, deve ser os códigos sentido amplo, isto é, o arcabouço normativo preexistente.

A superabilidade de norma expressa e direta contida na legislação, as denominadas regras, inclusive na Constituição, poderá ocorrer de forma excepcional, dependendo de importante e indispensável ônus argumentativo, para que a justiça seja buscada de forma incansável em casos concretos.

A teoria do direito como integridade de Dworkin pode ser usada no Brasil, com poucas, porém pontuais adequações.

Para afastar da legalidade estrita e se aproximar da legitimidade, não se deve ter, como proposto por Dworkin, uma separação entre direito e moral. Em adição, coaduna-se com o pensamento de que o modelo de princípios é o mais adequado.

O modelo de princípios otimiza o espírito democrático, em que, num viés liberal, deve-se garantir ao cidadão o exercício de sua vontade particular, os direitos individuais, desde que não interfira negativamente na esfera jurídica de outro cidadão. Portanto, o modelo de princípios pode servir de garantia para defesa de interesses contramajoritários.

Deve-se preservar a coerência no agir do Legislativo e do Judiciário. O mesmo raciocínio se espera do Executivo. Uma comunidade apenas avançará se existir sequência lógica, esperada, previsível etc. Em sentido contrário, mudanças drásticas, repentinas, ações desarticuladas ou antagônicas devem ser afastadas. A coerência tem ligação estreita e próxima com a previsibilidade e com a segurança.

Deve-se ter um caminhar para frente, tanto no plano legislativo quanto no judicial, desde que seja observado um roteiro coerente.

A integridade, que não se confunde com coerência, impõe dever de escolhas e execuções, relativamente ao Legislativo e ao Executivo, e decisões que sejam fundamentadas, e não apenas motivadas. Ela deve estar presente nos três poderes.

Em específico, no Judiciário, espera-se que a integridade seja usada como princípio norteador na atividade jurisdicional. E mais, como ente ou instituição, as decisões precisam ter consistência articulada.

Por isso, o “romance em cadeia” vem em boa hora.

As ações do Estado, que é uma ficção jurídica, por meio de suas funções ou poderes, devem ser, ao máximo, lineares, coerentes e presumíveis. Elas precisam estar alinhadas com os princípios, costumes e expectativas visualizadas na comunidade, oriunda do seu povo, observando o passado, levando em conta o presente e mirando o futuro.

No dever interpretativo, que pode ser evolutivo, entende-se como adequada, para o Brasil, a teoria de Dworkin, adicionando-se, entretanto, com muita importância, o dever de se recorrer, primeiramente, à legislação vigente em sentido amplo, os códigos.

Assim, no caminho interpretativo apresentado por Dworkin, antes de se adentrar no item (3) - reconstruir a história institucional para verificar como os juízes decidiram casos anteriores semelhantes, o juiz deve voltar os olhos, com muita atenção, para a legislação codificada e

verificar se já existe consequência legal, positiva ou negativa. Havendo tratamento legal do tema jurídico, inicialmente, torna-se necessária aplicação.

A superabilidade de norma expressa depende de importante ônus argumentativo. Deve ser excepcional. Deixar de aplicar o trabalho anterior do Constituinte ou do Legislador infraconstitucional somente terá vez, em respeito à democracia e separação de poderes, caso excelente fundamentação seja trazida e um fim indispensável: a busca pela justiça.

Não se propõe um modelo rígido ou engessado do “tudo-ou-nada” para aplicação das regras, se válidas. Em determinado caso específico, pela busca da justiça, excepcionalmente o comando normativo direto, objetivo, concreto etc. pode deixar de ser aplicado por não ser a melhor resposta correta.

Nesse sentido, a regra, tal como denominada por juristas, pode ser superada, desde que excepcionalmente, pela busca da justiça – observância dos princípios, como, por exemplo, a superabilidade, em um caso concreto, da presunção de estupro na hipótese de relação sexual com menor de catorze anos, tal como previsto, até 2009, no **art. 224 do Código Penal Brasileiro**.¹

Esse exemplo, a superabilidade de regra expressa tendo em vista dois pontos centrais: (1º) as condições do caso concreto, como, por exemplo, ciência do fato, experiências anteriores etc. da menor, ou quando o maior é levado a erro considerando-se a aparência física, a ocultação ou até mesmo mentira da idade da suposta vítima etc.; (2º) o anacronismo legislativo. A regra em questão vigorou por quase setenta anos, estando, assim, em total dessintonia com a realidade social. A regra da década de 40 do século passado estaria balizando condutas no ano 2000, sendo claramente destoante do mundo prático, real e contemporâneo.

Até por isso, o modelo de princípios é mais interessante, caso levado a sério, comparando com o modelo de regras. No modelo de regras, o art. 224 do Código Penal teria que ser aplicado, a partir do modelo de subsunção, talvez de forma automática. No modelo de princípios, inicialmente, o art. 224 do Código Penal teria que ser observado e aplicado ao caso, contudo, a superabilidade pode ocorrer, desde que com boa e indispensável fundamentação e que sejam trazidos à tona os princípios que servem de sustentação, para que a justiça e a equidade possam ser visualizadas a partir do devido processo legal adjetivo.

Assim, valendo-se dos ensinamentos de Dworkin, entende-se que o exercício da interpretação deve:

1. identificar quais são os direitos ou argumentos alegados pelas partes envolvidas;
2. destrinchar todo o conjunto fático-probatório trazido ao processo;

3. verificar se a legislação vigente positiva, Constituição e legislação infraconstitucional – direito codificado, traz a solução para o caso, abrindo espaço para imediata subsunção e consequências jurídicas;
4. inexistindo tratamento legal pré-determinado ou na hipótese excepcional de não aplicação de determinando comando normativo existente para busca da melhor resposta e implementação da justiça, reconstruir a história institucional para verificar como os juízes decidiram casos anteriores semelhantes;
5. revisitar as tradições morais da comunidade de que faz parte;
6. identificar e buscar os conceitos postos e as consequências para os envolvidos no caso de aplicação;
7. fazer a leitura desses conceitos à luz das crenças e atitudes de quem os valorizam. Em conclusão, a interpretação será de dentro para fora, ou seja, daqueles que aprovam o conceito e o visualizam, e não do “eu”.

4.6.2 Direito como integridade e a teoria da transcendência dos motivos determinantes

Como corolário do direito como integridade desenvolvido por Dworkin, exsurge a **teoria da transcendência dos motivos determinantes**, ainda não admitida pelo STF, em que pese a acertada linha de pensamento defendida pela doutrina contemporânea, especialmente a constitucional-processualista, sobretudo após o Código de Processo Civil de 2015.

Como dito, destaca-se que a aplicação da teoria em discussão não vem sendo aceita pelo Supremo Tribunal Federal.

Tanto é que, até meados de 2010, o Tribunal afirmava que o Plenário ainda não havia se pronunciado sobre a aplicação da tese, não a rejeitando, como também não determinando sua aplicação. Veja-se, nesse sentido, trecho da decisão monocrática do Min. Ayres Britto na **Reclamação n. 7.336/SP**:

O Plenário deste Tribunal ainda não fixou entendimento no sentido de afirmar a transcendência das razões de decidir nas ações constitucionais. 11. Por ora persiste o entendimento, do Colegiado, segundo o qual a ausência de identidade ‘perfeita’ entre o ato impugnado e a decisão apontada como violada é circunstância que inviabiliza o conhecimento da reclamação. [...] Portanto, seus efeitos vinculantes restringem-se ao objeto de cada ação (as normas impugnadas).⁹⁰⁰

⁹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n° 7.336/SP**. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 3 fev. 2009o.

Em 2010, pouco tempo depois do julgado citado acima, o Plenário entendeu inaplicável a tese da transcendência dos motivos determinantes, em sede da **Rcl. 3.014/SP**, caso Município de Indaiatuba x Relator do Mandado de Segurança nº 00300-2004-000-15-00-9 do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região.⁹⁰¹

No julgamento do **Agravo Regimental na Reclamação nº 13.890/CE**, caso Francisco Acácio Chaves x Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará, Celso de Mello afirmou que, não obstante sua convicção pessoal em sentido contrário, ele deveria ajustar seu entendimento à diretriz jurisprudencial prevalente no STF, que é no sentido de inaplicabilidade da eficácia vinculante dos motivos determinantes, em respeito e em atenção ao princípio da colegialidade. Merece destaque:

Não se desconhece que há aqueles que sustentam a possibilidade de invocar-se, para fins de reclamação, o denominado efeito transcendente da fundamentação que deu suporte ao julgamento proferido em sede de fiscalização abstrata (RTJ 193/513, Rel. Min. GILMAR MENDES – Rcl 1.987/DF, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA), em ordem a reconhecer que o alcance da eficácia vinculante pode estender-se para além da parte dispositiva do acórdão, abrangendo, também, os próprios fundamentos subjacentes à decisão emanada do Supremo Tribunal Federal.

Também partilho desse mesmo entendimento (Rcl 2.986-MC/SE, Rel. Min. CELSO DE MELLO), vale dizer, o de que é possível reconhecer, em nosso sistema jurídico, a existência do fenômeno da “transcendência dos motivos que embasaram a decisão” emanada desta Suprema Corte em processo de fiscalização abstrata, para que se torne viável proclamar, em decorrência dessa orientação, que o efeito vinculante refere-se, igualmente, à própria “ratio decidendi”, projetando-se, em consequência, para além da parte dispositiva do julgamento que se proferiu em sede de controle normativo abstrato.

Ocorre, no entanto, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente rejeitado essa tese (Rcl 2.475-AgR/MG, Rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO – Rcl 3.014/SP, Rel. Min. AYRES BRITTO – Rcl 3.249-AgR/RN, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – Rcl 6.204-AgR/AL, Rel. Min. EROS GRAU – Rcl 6.319-AgR/SC, Rel. Min. EROS GRAU – Rcl 9.778-AgR/RJ, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – Rcl 11.831- -AgR/CE, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – Rcl 14.098/TO, Rel. Min. ROBERTO BARROSO – Rcl 14.111/DF, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI – Rcl 14.391/MT, Rel. Min. ROSA WEBER – Rcl 15.225/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, v.g.), o que me impõe, por efeito do princípio da colegialidade, a observância do que prevaleceu em tais julgamentos, ainda que contra o meu próprio voto: [...]

Vale registrar, ainda, que essa mesma orientação tem sido perfilhada em diversos outros julgamentos, inclusive versando o mesmo tema destes autos (Rcl 14.266/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX), todos no sentido da rejeição da tese do efeito vinculante dos motivos determinantes das decisões proferidas em

⁹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 3.014/SP**. Reclamante: Município de Indaiatuba. Reclamado: Relator do Mandado de Segurança nº 00300-2004-000-15-00-9 do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 10 mar. 2010n.

sede de fiscalização concentrada de constitucionalidade (Rcl 5.087- -MC/SE, Rel. Min. AYRES BRITTO – Rcl 5.365-MC/SC, Rel. Min. AYRES BRITTO – Rcl 13.185/DF, Rel. Min. ROSA WEBER – Rcl 14.101/RN, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – Rcl 14.258/SP, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – Rcl 14.425/RS, Rel. Min. ROSA WEBER, v.g.) [...] ⁹⁰²

Ainda, no STF, defende-se que a aplicação da teoria da transcendência dos motivos determinantes se daria apenas no sistema horizontal, e não no vertical. Ou seja, o Tribunal não estaria vinculado à *ratio decidendi* de suas próprias decisões. Isso porque o art. 102, § 2º da CRFB prevê que o efeito vinculante das decisões do STF seria endereçado “aos demais órgãos do Poder Judiciário”.

Não obstante esta argumentação, dois pontos, no mínimo, convidam à reflexão. O primeiro é de ordem constitucional. O § 2º do art. 102 da CRFB faz menção a órgãos do Judiciário, e não tribunais. Portanto, entende-se que decisões do plenário do STF, fundamentos e conclusões, acabam vinculando os órgãos fracionários do próprio Tribunal. Como já exposto ao longo da tese, isso não impede que o STF reveja entendimento/conclusão anterior, desde que de forma motivada, argumentativa, nos termos da lei e observando o devido processo.

O segundo decorre do atual sistema processual, na linha da **Emenda Constitucional n. 45/2004**, visa criar mecanismos para que os processos sejam mais céleres e que os precedentes sejam cada vez mais respeitados. Por isso, dentre outros institutos, foram positivados as Súmulas Vinculantes, as teses fixadas em repercussão geral e os temas repetitivos.

A eficácia vinculante horizontal das decisões judiciais encontra lastro no **art. 927, V do CPC** - determina que os tribunais devam manter observância à orientação do plenário ou órgão especial ao qual estiverem vinculados, e no **art. 926 caput do CPC** – determina que os órgãos jurisdicionais mantenham jurisprudência íntegra, coerente e estável.

Fredie Didier explica que os precedentes obrigatórios “devem vincular interna e externamente, sendo impositivos para o tribunal que o produziu e, também, para os demais órgãos a ele subordinados”⁹⁰³. O processualista chama a atenção para o fato de que, na linha dos Enunciados nº 317⁹⁰⁴ e 319⁹⁰⁵ do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, só será atribuído efeito vinculante aos fundamentos determinantes adotados pela maioria dos membros

⁹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Agravo Regimental na Reclamação nº 13.890/CE**. Agravante: Francisco Acácio Chaves. Agravado: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 15 maio 2014j.

⁹⁰³ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019. v. II. p.564.

⁹⁰⁴ Enunciado nº 317: O efeito vinculante do precedente decorre da adoção dos mesmos fundamentos determinantes pela maioria dos membros do colegiado, cujo entendimento tenha ou não sido sumulado.

⁹⁰⁵ Enunciado nº 319: Os fundamentos não adotados ou referendados pela maioria dos membros do órgão julgador não possuem efeito de precedente vinculante.

do colegiado, de modo que fundamentos adotados minoritariamente, ainda que resultem nas mesmas conclusões esposadas na parte dispositiva da decisão, não serão vinculantes.

Luiz Guilherme Marinoni também entende que o legislador optou, no CPC 2015, por determinar ao STF respeito aos próprios precedentes. Segundo ele, “a primeira condição para que exista um sistema de precedentes e de compatibilização vertical das decisões judiciais é o respeito por parte das Cortes Supremas aos seus próprios precedentes”⁹⁰⁶. Cumpre mencionar que, na visão do processualista, a capacidade de vinculação das decisões (que geram precedentes) nasce justamente das razões constantes de sua justificação, pelo que não se pode pressupor, desse modo, que a vinculação da decisão se restrinja à sua parte dispositiva, o que leva a uma necessária adoção da teoria da transcendência dos motivos determinantes.⁹⁰⁷

Portanto, defende-se com ênfase que, no atual sistema processual civil adotado pelo País, em que os precedentes e Súmulas passam a ser vinculantes, especialmente, após o CPC de 2015, todos os órgãos do Judiciário devem observá-los, no que se refere aos fundamentos e às conclusões/dispositivos, numa perspectiva de se implementar, não apenas a coerência, mas, especialmente, a integridade.

Os processos passam a ser objetivos, notadamente nos tribunais superiores que, dentre outras medidas, se recusam a reanalisar provas/fatos.

Então, em boa hora e com razões ainda mais fortes, deve-se superar o raciocínio de que apenas o dispositivo de acórdão, os enunciados de súmulas, especialmente as vinculantes, que merecem ser observados. Igualmente importantes são os fundamentos e os motivos desenvolvidos que, em alguma medida, precisam ser observados e, até mesmo, vinculantes, em nome da segurança jurídica, previsibilidade, enfim, como integridade na atividade jurisdicional.

Isso quer dizer que o raciocínio ou fundamento jurídico desenvolvido num caso, como correto ou incorreto de acordo com a situação, deve permear para outros processos. Alternativamente, se necessário, a superabilidade desse raciocínio ou fundamento jurídico deve ocorrer de forma expressa. Em outras palavras, o raciocínio ou fundamento adotado num caso deve ser replicado pelo julgador em outros processos, sempre que for compatível. Não se admite antagonismo de raciocínio jurídico pelos magistrados.

E mais, os magistrados devem levar em conta que o fundamento utilizado num caso pode servir de sustentáculo para outros semelhantes.

⁹⁰⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p.600.

⁹⁰⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p.600.

Apenas para ilustrar, cita-se um dos raciocínios desenvolvidos no paradigma que determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins: o tributo estadual não é receita da empresa, mas sim dos estados ou Distrito Federal, motivo pelo qual deve ser excluído da base de cálculo das contribuições. Esta linha de raciocínio vem sendo adotada para subsidiar as denominadas “teses filhotes” como, por exemplo, a que defende a exclusão do ICMS da base de cálculo das pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda sob a sistemática do lucro presumido.

Os tribunais, especialmente o STF, são verdadeiras instituições que merecem todo o respeito do povo. Por isso, é cada vez mais importante se afastar de entendimento individual de cada magistrado e buscar os fundamentos, os raciocínios, os princípios e, claro, as conclusões, de um tribunal, como instituição.

Até por isso, sempre em bora hora a defesa do denominado princípio da colegialidade, naquela máxima em que o julgador expõe o pensamento pessoal, mas se curva ao entendimento institucional.

É dizer que tão importante quanto os dispositivos de um acórdão são os motivos e as fundamentações. O cidadão jurisdicionado, poderá entender a forma de pensar e decidir fundamentado dos tribunais. Ele verificará não só o dispositivo, mas também os fundamentos desenvolvidos, os princípios e os argumentos norteadores. Ele poderá saber que, havendo precedentes, os fundamentos outrora utilizados serão, em regra, replicados, evitando incoerências ou julgamentos “conforme o demandante”, o que acaba por otimizar a igualdade na aplicação da lei, que é tão cara para o Estado Democrático.

Nesse diapasão, exsurge a figura da teoria da transcendência dos motivos determinantes se refere à atribuição de eficácia vinculante à fundamentação da decisão, a *ratio decidendi*, e não somente à parte dispositiva.

Sobre a matéria, é ver o que elucida Marinoni, Mitidero e Sarlet:

Com a expressão eficácia transcendente da motivação se pretende significar a eficácia que, advinda da fundamentação, recai sobre as situações que contém particularidades próprias e distintas, mas que, na sua integridade enquanto questão a ser resolvida, são similares e já decidida, e, por isto, reclamam as mesmas razões que foram apresentadas pelo tribunal quando da decisão.⁹⁰⁸

Como se sabe, o acórdão constitui-se das seguintes partes: relatório, votos e parte dispositiva. A parte dispositiva da decisão, em regra, estabelece a conclusão/comando e o resultado da votação acerca dos pedidos formulados. A transcendência abarcaria, portanto, apenas a fundamentação/votos exarados pelos julgadores.

⁹⁰⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 859.

Nas lições de Gilmar Mendes e Ives Gandra a “limitação do efeito vinculante à parte dispositiva da decisão tornaria de todo despiciendo esse instituto, uma vez que ele pouco acrescentaria aos institutos da coisa julgada e da força de lei”, e que essa concepção contribuiria para a “preservação e desenvolvimento da ordem constitucional”.⁹⁰⁹

Ressalta-se que para que se obtenha o motivo determinante, é necessário que, sendo individualizado na fundamentação, ele se mostre como uma premissa sem a qual não se chegaria à específica decisão.⁹¹⁰

Como exposto, a teoria da transcendência dos motivos determinantes ainda não tem guarida no STF. Todavia, ganhou espaço no direito brasileiro pelo trabalho do Ministro Gilmar Mendes⁹¹¹, o qual, no julgamento da **Reclamação nº 2.126**, reconheceu que:

Enquanto em relação à coisa julgada e à força de lei domina a idéia de que elas não de se limitar à parte dispositiva da decisão, sustenta o Tribunal Constitucional alemão que **o efeito vinculante se estende, igualmente, aos fundamentos determinantes da decisão** (BVerfGE 1, 14 (37); 4, 31 (38); 5, 34 (37); 19, 377 (392); 20, 56 (86); 24, 289 (294); 33, 199 (203); 40, 88 (93); cf., também, Maunz, dentre outros, BVerfGG, § 31, I, n. 16; Norbert Wischermann, Rechtskraft und Bindungswirkung, Berlim, 1979, p. 42). Segundo esse entendimento, a eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios dimanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os tribunais e autoridades nos casos futuros (BVerfGE 19, 377).⁹¹² (destaque-se)

Nessa perspectiva, é possível constatar outras decisões que fixaram entendimento no sentido de ser possível a aplicação da teoria em análise. É o caso da **Reclamação nº 1.987/DF**, caso Governador do Distrito Federal x Presidente do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região, julgada procedente por Maurício Corrêa, em virtude do desrespeito à decisão proferida na **ADI nº 1.662**, invocando, para tanto, a transcendência sobre a parte dispositiva dos motivos que embasaram a decisão e dos princípios por ela consagrados. É ver trecho da ementa:

Ementa: Reclamação. Cabimento. Afronta à Decisão Proferida na ADI 1662-SP. [...]

⁹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; GARCIA, Fátima Fernandes. Ação declaratória de constitucionalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). **Ação declaratória de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 1994.

⁹¹⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 293.

⁹¹¹ MARTINS, Ricardo Muciato; PEREIRA, Mônica de Oliveira; BISPO, Juliana Claudia dos Santos Tamura; SIMPLÍCIO, Elaine de Araújo. A teoria da transcendência dos motivos determinantes e o controle de constitucionalidade no direito brasileiro. **Rev. Ciênc. Juríd. Soc.**, Umumaruma, Paraná, v. 14, n. 1, p. 45-53, jan./jun. 2011.

⁹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 2.126/SP**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF. 12 ago. 2002.

1. Preliminar. Cabimento. Admissibilidade da reclamação contra qualquer ato, administrativo ou judicial, que desafie a exegese constitucional consagrada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ainda que a ofensa se dê de forma oblíqua. [...]

4. Ausente a existência de preterição, que autorize o sequestro, revela-se evidente a violação ao conteúdo essencial do acórdão proferido na mencionada ação direta, que possui eficácia erga omnes e efeito vinculante. A decisão do Tribunal, em substância, teve sua autoridade desrespeitada de forma a legitimar o uso do instituto da reclamação. Hipótese a **justificar a transcendência sobre a parte dispositiva dos motivos que embasaram a decisão e dos princípios por ela consagrados**, uma vez que os fundamentos resultantes da interpretação da Constituição devem ser observados por todos os tribunais e autoridades, contexto que contribui para a preservação e desenvolvimento da ordem constitucional,

5. Mérito. [...] Contrariedade da decisão proferida na ADI 1662. Reclamação admitida e julgada procedente.”⁹¹³ (Negrito do autor).

Destaca-se a **Reclamação nº 2.363**, caso Município de Capitão Poço x Presidente do Tribunal Regional do Trabalho da 8ª Região, relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Defensor da aplicação da transcendência dos motivos determinantes. Naquela oportunidade, o Ministro ressaltou o seu entendimento sobre o tema, afirmando que embora o ato impugnado não guardasse identidade absoluta com o tema central da decisão proferida na **ADI nº 1.662**, “o alcance do efeito vinculante das decisões não pode estar limitado à sua parte dispositiva, devendo, também considerar os chamados ‘fundamentos determinantes’.”⁹¹⁴

Vale indicar, ainda, decisão monocrática na **Medida Cautelar na Reclamação nº 4.387/PI**,⁹¹⁵ de relatoria de Celso de Mello, em que se discutia, dentre outras questões, ato judicial do Tribunal de Justiça do Piauí (TJPI) que, com base em lei estadual, concedeu segurança para equiparar vencimentos de defensores públicos estaduais àqueles percebidos pelos membros do Ministério Público piauiense. Considerou o Ministro que o ato judicial reclamado havia desrespeitado os fundamentos determinantes das decisões proferidas nos julgamentos das ADI nº 171/MG e nº 304/MA, porque, em tais oportunidades, o Plenário reconheceu a impossibilidade de equiparação.

Reitera-se que, hoje, prevalece entendimento desfavorável à teoria da transcendência dos motivos determinantes no âmbito do STF.

⁹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 1.987/DF**. Reclamante: Governador do Distrito Federal. Reclamado: Presidente do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília/DF, 1 out. 2003.

⁹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 2.363/PA**. Reclamante: Município de Capitão Poço. Reclamado: Presidente do Tribunal Regional do Trabalho da 8ª Região. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília/DF, 23 out. 2003.

⁹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 2.363/PA**. Reclamante: Município de Capitão Poço. Reclamado: Presidente do Tribunal Regional do Trabalho da 8ª Região. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 23 out. 2003.

Entretanto, entende-se que essa matéria deveria ser debatida no plenário do STF, merecendo o chamado “destaque”, especialmente após a mudança radical da sistemática processual após 2015. A matéria não pode, como parece que sempre ficou, ser reservada a *obiter dictum*.

É necessária a revisão de tal posicionamento, especialmente no momento em que, cada da vez mais, o sistema de precedentes, até mesmo com efeito vinculante, passa a ter espaço no ordenamento jurídico pátrio.

Decerto, caso admitida a teoria da transcendência dos motivos determinantes, todos – demais funções/Poderes e tribunais e jurisdicionados em geral – poderão visualizar não apenas as decisões/conclusões alcançadas, como os motivos, os fundamentos, os princípios, os argumentos, a forma de pensar do Tribunal ao interpretar e aplicar a Constituição.

Num país em que se defende a democracia, a transparência e previsibilidade, como corolário da segurança jurídica, os motivos determinantes devem ser levados a sério.

Apenas para ilustrar o quão negativo é deixar de aplicar a teoria da transcendência dos motivos determinantes, cita-se um caso concreto. No **RE 643.247**, caso Município de São Paulo x Estado de São Paulo, o STF declarou inconstitucional a cobrança da denominada “taxa de incêndio” cobrada pelo Município de São Paulo. Como fundamentação, o STF desenvolveu dois raciocínios: (1) Municípios não poderiam cobrar essa taxa, tendo em vista que a atividade de combate ao incêndio não está dentro das suas atribuições administrativas e (2) serviços de segurança pública não devem ser remunerados por taxas, mas pelos impostos.

Como consequência, a seguinte tese, registrada sob o **n. 16**, foi fixada:

A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.⁹¹⁶

Não sendo aplicada a teoria da transcendência dos motivos determinantes, como a tese em questão declarou inconstitucional dispositivos de lei da capital paulista, a sua aplicação seria restritiva. Então, por exemplo, contribuinte mineiro que busca o afastamento da cobrança da referida taxa não poderia invocar a tese vinculante, inclusive não podendo lançar mão de reclamação constitucional, em razão da visão restritiva de que a tese se limitaria à situação julgada no *leading case*.

⁹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 643.247/SP**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 1 ago. 2017.

Parece lógico que parte da fundamentação adotada, “[...] porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos [...]” teria repercussão nacional, não se limitando à legislação da capital paulista. É dizer que essa fundamentação definida pelo STF transcende para outros processos e discussões, o que desencadearia na inconstitucionalidade de leis estaduais. Ainda, leis municipais que cobrem a referida taxa teriam argumento adicional pela inconstitucionalidade no sentido de que seria atividade precípua dos Estados, e não dos Municípios, o que aniquilaria a cobrança desse tributo.

É dizer que não só a conclusão ou dispositivo é relevante: inconstitucionalidade de dispositivos da legislação da capital de São Paulo. No entanto, igualmente relevante são os fundamentos adotados, competência de combate ao incêndio é dos Estados e impostos que servem para remunerar serviços essenciais, que devem nortear os jurisdicionados e o Legislativo e o Judiciário, a tríade dworkiana.

A rigor, levando-se em conta o manifesto e público interesse de redução de recursos no STF, a conduta aqui defendida evitaria, por exemplo, que milhares de ações deságuem no STF, buscando, dessa feita, o reconhecimento formal da inconstitucionalidade de leis estaduais e municipais que instituíram a denominada taxa de incêndio.

O fundamento jurídico adotado no *case* poderia transcender para todos os demais casos que tratem da mesma matéria ou que tenham mesmo conteúdo, ainda que a disposição normativa formal seja diversa. Isso fortalece a previsibilidade, segurança jurídica, confiança e, ainda, igualdade na aplicação da lei.

Portanto, é desinteressante que um fundamento utilizado para decidir determinada demanda não possa ser levado para outro caso, ainda que o contexto fático e/ou dispositivo atacado sejam diversos. Igualmente, é desinteressante que determinada assertiva usada, como, por exemplo, ICMS é receita dos Estados e Distrito Federal, em mais de uma oportunidade, não vincule o STF para levar a cabo para todas as suas consequências jurídicas, isto é, que os motivos determinantes transcendam o caso julgado para outros e que os efeitos esperados possam surtir.

Ora, se ICMS é receita dos Estados, razão pela qual se deve retirá-lo da base de cálculo do PIS e da Cofins ou que é possível condenar o (re)vendedor que declara e não recolhe tributo estadual, como se admite a incidência do tributo nas aquisições feitas pelos entes federados, ao arrepio do pacto federativo e imunidade recíproca?

Talvez possa soar radical, mas inadmitir a teoria em estudo é atestado facilitador de quem não pretende se comprometer com aquilo que foi anteriormente exposto, sustentado ou

escrito. É uma saída para aquele que não quer se vincular ao passado e ter maiores facilidades para eventualmente mudar de posicionamento no presente e no futuro.

Decerto, a não utilização da teoria ora defendida diverge de tudo aquilo que se pensa de estado democrático de direito e segurança jurídica, da qual direito como integridade e, agora, transcendência dos motivos determinantes, fazem parte.

Cada vez mais ficará mais distante aferir e com segurança dizer: “este é o raciocínio, entendimento, princípios, fundamentos etc. adotados pelo STF.”

Enfim, a favor da teoria em estudo, diretamente ligada com o direito como integridade, os seguintes elementos ficam fortalecidos: (1) possibilidade de estabilidade na interpretação; (2) nos termos do **art. 28 da Lei n. 9.868/99**⁹¹⁷ e **art. 10 da Lei n. 9.882/99**⁹¹⁸, a interpretação dada pelo STF, especialmente no controle concentrado, tem efeito vinculante; (3) implementação da igualdade na aplicação da lei; (4) segurança jurídica, integridade, coerência e previsibilidade; (5) economia processual; (6) devido processo legal.

4.6.3 Direito como integridade e a teoria da transcendência dos motivos determinantes: o direito a imunidade em estudo não pode ser afastado se levados a sério os precedentes – *ratio decidendi* – do STF

Desenvolvidos os fundamentos teóricos nas seções que antecederam e trazendo uma exposição que seja mais direcionada ao viés conclusivo, pode-se, desde já, afirmar que ofende a ideia do direito como integridade o não reconhecimento da imunidade tributária de ICMS e IPI nas aquisições feitas por entes federados.

O Estado, como ente personalizado, possui as suas três funções ou poderes. As ações devem ser coerentes e lineares, de modo que o passado seja respeitado, o presente levado em consideração e que o futuro seja projetado.

Um Estado Nacional em que as ações são desarticuladas e incoerentes conduz a uma conclusão que parece óbvia: não se tem o caminho a ser percorrido e o objetivo a ser alcançado. Logo, a insegurança geral – econômica, jurídica, pessoal etc. – resta presente.

Diante desse contexto narrado, como primeiro ponto a ser destacado, pode-se afirmar que o Legislativo age de forma incoerente e, portanto, viola o direito como integridade, ao

⁹¹⁷ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 1999.

⁹¹⁸ BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento de arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 dez. 1999.

trazer, como técnica normativa, as denominadas figuras “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

Como narrado na seção anterior, tivesse o legislador ordinário, em total respeito ao instituto constitucional da imunidade, adotado outro critério, no modelo norte-americano, como lembrado por Hugo de Brito Machado ⁹¹⁹, ou o critério brasileiro do final dos anos quarenta do século passado.

Não parece constitucionalmente adequado reduzir o instituto da imunidade tributária, que merece ser maximizado, por opções de cunho infraconstitucional.

Se agir com coerência, ou melhor, levando em conta o direito como integridade, ao legislador ordinário caberia pormenorizar a imunidade em estudo, e não adotar critérios com fito de reduzi-la.

Causam ainda maior preocupação as situações em que o legislador infraconstitucional, visando implementar a imunidade, resolveu conceder isenções nas operações de aquisições feitas por entes federados e o Judiciário declara inconstitucional, trazendo como um dos argumentos que o legislador não poderia agir dessa forma, tendo em vista que a ação estaria contemplando figura estranha à relação jurídica tributária, no caso, o “contribuinte de fato”.

A propósito, na **ADI n. 5.816/RO**, caso Governador do Estado de Rondônia x Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia⁹²⁰, o STF declarou inconstitucional dispositivo de lei estadual que concedia isenção de ICMS nas contas de água, luz, telefone e gás das igrejas e templos de qualquer culto.

Por isso mesmo, se o Legislador infraconstitucional foi infeliz ao procedimentalizar a instituição do IPI e ICMS, reduzindo a imunidade tributária, com base na técnica adotada, “contribuinte de direito x contribuinte de fato”, ao Judiciário cabe agir, exercendo o seu papel fundamental de guardião da Constituição. Não caberia, com base nesse argumento, declarar inconstitucional a legislação rondoniense.

Espera-se que o Legislativo, com uma das funções do Estado, atue com integridade, o mesmo se espera do Judiciário.

Ao fixar a **Tese n. 342**, entende-se que o STF deixou de observar o histórico de seus precedentes, em especial, no que se refere aos fundamentos utilizados ao longo das últimas décadas.

⁹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

⁹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.816/RO**. Requerente: Governador do Estado de Rondônia. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 5 nov. 2019.

Caso sejam observados os argumentos e contra-argumentos do tema em questão, todos eles oriundos do STF, pode-se afirmar que a conclusão tomada seria outra.

Relembrando que, para sustentar a tese, o STF defendeu duas linhas centrais de raciocínio: (1^a) historicamente, desde 1970, o STF não tem reconhecido a imunidade em questão, tendo em vista que o pleiteante seria “contribuinte de fato”, e não “contribuinte de direito”; (2^a) o ente federado pagaria preço, e não tributos.

Merece destaque e deve ser enaltecida a ideia do relator, Dias Toffoli, de tentar ser coerente e aplicar os precedentes dominantes no STF.

Contudo, como exposto, tão importante quanto a conclusão tomada são os fundamentos adotados. Assim, a perspectiva de citar e repetir a inaugural conclusão tomada pelo STF em setembro de 1970, que posteriormente foi repetida ao longo das últimas décadas, necessariamente impõe o dever de revisitar os fundamentos lançados naquela oportunidade, que serviram de subsídio para formação da tese vencedora.

Naquela oportunidade, os seguintes fundamentos foram adotados pelo Ministro Thompson Flores: (1) a Constituição seria Carta Política que trazia princípios norteadores e (2) modificação da legislação infraconstitucional, entre o final dos anos cinquenta e início dos anos sessenta, que teria mudado a figura do contribuinte “de direito”.

Esses fundamentos que sustentaram a tese em 1970 não estão condizentes com a jurisprudência constitucional contemporânea. Isso porque, conforme já trazido na tese, a Constituição deixou de ser mera Carta e passou a ser a fonte primária garantidora de direitos e obrigações.

Ademais, a interpretação da Constituição deve ser feita com unidade, justeza e conformidade, bem como há que se respeitar a sua hierarquia normativa. Por isso, a disposição infraconstitucional precisa estar compatível ou ser interpretada à luz da Constituição. Não cabe, em nenhuma medida, de acordo com o atual entendimento do STF e da doutrina, negar direito constitucional da imunidade tributária em razão do mecanismo adotado pelo legislador infraconstitucional. Afinal, para jurisdição constitucional pouco importa o que providenciou ou como agiu o legislador infraconstitucional.

Um direito constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, como a imunidade em estudo, não pode ser reduzido por legislação infraconstitucional.

Diante desse cenário, o STF, como instituição e um todo uno, e não os ministros individualmente, precisa dar respostas aos jurisdicionados com integridade e coerência articulada.

Repisa-se, até para que não se tenha dúvidas, a metodologia do Ministro Dias Toffoli de revisitar precedentes históricos para julgar repercussão geral, como se vê no paradigma em análise, deve ser prestigiada e enaltecida. É muito bom.

O que se propõe, no entanto, é que não apenas as conclusões sejam revisitadas. É indispensável reanalisar a *ratio decidendi* para verificar a (in)compatibilidade com o entendimento consagrado no presente.

Até mesmo porque caso esteja presente a incompatibilidade, como nesse caso em estudo, entende-se que o STF tem o compromisso de não repetir mecanicamente. É dever do STF esclarecer que os fundamentos são inaplicáveis no âmbito da jurisdição constitucional contemporânea e, assim, não aplicar os precedentes automaticamente e, por conseguinte, exercer fielmente todo o processo hermenêutico para alcançar a justa decisão.

Em outras palavras, os fundamentos de âmbito infraconstitucional adotados pelo STF, em 1970 e em 2017, podem ser sedutores, mas, respeitosamente, não convencem e muito menos têm agasalho na jurisdição constitucional.

Por isso e muito mais, defende-se, sobretudo no atual sistema constitucional-processual, a utilização do direito como integridade e, mais em específico, a teoria da transcendência dos motivos determinantes.

A conclusão alcançada pelo STF no caso, reafirma-se, é incompatível com fundamentos utilizados em outros casos.

(1) Em termos de imunidades genéricas, o STF sempre se vale da interpretação extensiva, teleológica ou sistêmica-teleológica. Ao longo da tese vários exemplos práticos foram trazidos à tona. Caso esse método de interpretação fosse adotado, certamente a conclusão seria diversa. Com maior rigor, não se restringiria direito constitucional com fundamentos de índole infraconstitucional.

(2) O Tribunal decidiu que o ICMS é receita dos Estados e do Distrito Federal nas operações de (re)venda, sendo que o (re)vendedor seria mero depositário. Com esse fundamento especial – e não somente esse, o Tribunal concluiu que o tributo estadual deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins e que, a depender do caso concreto, o (re)vendedor que declarar e não pagar o ICMS poderia responder por apropriação indébita. Ora, levando a sério essa fundamentação, em toda a sua extensão, sendo o (re)vendedor mero depositário do ICMS, caso o mesmo seja desconsiderado ou excluído, a verdadeira operação a ser revelada, no aspecto tributário, será adquirente e Estados. Sendo o adquirente ente federado, a conclusão lógica a ser alcançada revelará que os Estados receberão ICMS pagos por imunes, inclusive outros entes federados.

Com essas reflexões, finaliza-se este terceiro grupos de argumentos favorável à tese da imunidade de IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados: (1) se o Brasil parte para sistema de precedentes, ainda que a sua origem seja o *civil law*, o STF, que se compõe de número reduzido de magistrados, precisa agir como instituição ou todo uno; as suas conclusões precisam ser lineares; (2) o direito positivo, notadamente o constitucional, deve ser a primeira fonte de interpretação e aplicação do direito; (3) a superação do direito positivo deve ocorrer de forma excepcional, desde que a justiça seja buscada e a conclusão tenha amparo ainda que principiológico; (4) as reviravoltas jurisprudenciais não podem ocorrer de forma aleatória, de acordo com “interesse do momento” ou em razão da parte; (5) a superação de precedentes deve ser feita de forma séria e articulada. (6) Por fim, principalmente com a finalidade de marcar esta última passagem da tese, os fundamentos jurídicos que amparam as decisões devem ser lançados com muita reflexão e com compromisso de que podem, ou melhor, devem ser estendidos para outros casos semelhantes.

5 CONCLUSÕES

Nesta tese, a proposta foi enfrentar o seguinte tema-problema: é possível garantir o direito à imunidade do IPI e do ICMS na hipótese de aquisições/compras realizadas por pessoas jurídicas imunes, em especial, pelos entes federados?

É possível sustentar a não aplicação ou possibilidade de superação do Tema 342 do STF?

A resposta é positiva e foi sustentada em três grupos ou blocos de argumentos: (1º) fundamentos não enfrentados pelo STF ao decidir e redigir o Tema; (2º) antítese aos fundamentos usados no julgamento paradigma; (3º) a necessidade de o direito ser visto e aplicado como integridade.

- Primeiro grupo de argumentos: “os fundamentos não enfrentados pelo STF ao julgar o paradigma”

O primeiro grupo de argumentos que conduzem ao entendimento favorável da imunidade de IPI e ICMS, nas aquisições e compras feitas por entes federados, tem como elemento central “os fundamentos não enfrentados pelo STF ao julgar o paradigma”.

Como argumento inicial (1), conforme alertado desde a introdução, se refere à inobservância do princípio federativo. Isso porque a Recorrente do paradigma, Casa de Caridade de Muriaé, é uma entidade sem fins lucrativos, e não pôde sustentar, em seu favor, o importante princípio mencionado que, inclusive, está elevado com *status* de cláusula pétrea.

Portanto, impeditivo para aplicação automática do Tema n. 342 do STF em desfavor dos entes federados está amparada na inexistência de enfrentamento, pelo STF, da violação ao princípio federativo. Assim, defende-se que o Tema 342 do STF é inaplicável aos entes federados que, frise-se, tem a seu favor, o importante argumento do princípio federativo, sequer ventilado no julgamento paradigma.

Nessa linha argumentativa, ente federado pode levar a matéria ao STF, dando ênfase ao *distinguishing*, e sustentando que, em respeito ao princípio federativo, legislação infraconstitucional, não pode restringir ou atingir o pacto federativo. Em nenhuma hipótese pode-se admitir que ente federado tenha que arcar com ICMS e/ou IPI destacado na nota fiscal – critério jurídico, em razão de técnica ou opção legislativa infraconstitucional.

O STF, ao julgar o **RE n.574.706**, formulou o seguinte Tema: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, registrada sob o **n. 69**.⁹²¹ **No Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334**⁹²², o STF concluiu que, no caso de dolo e de presença de devedor contumaz, o ICMS não repassado aos estados e ao Distrito Federal pelo (re)vendedor pode configurar apropriação indébita. Como fundamentação jurídica, o STF assinalou que o ICMS seria receita dos entes federados, e não do (re)vendedor que, na operação, se revela como mero depositário.

Dessa forma, (2) levando a sério esse raciocínio jurídico/*ratio decidendi* e o transportando para o presente estudo, sendo o direito como integridade, o não reconhecimento da imunidade tributária aqui defendida, conduz ao inafastável raciocínio de que ente federado acabará sendo inconstitucionalmente obrigado a pagar ICMS e IPI, o que viola valores e princípios indicados ao longo do trabalho, especialmente, o federativo. Em termos práticos, não sendo o IPI e o ICMS receitas do (re)vendedor, que é mero depositário fruto de opção legislativa infraconstitucional, segundo o próprio raciocínio do STF, não se pode distanciar da conclusão que, a cabo, o ente federado paga o ICMS e o IPI para o depositário que, por sua vez, o repassará a quem de direito, no caso, o ente tributante.

Caso os fundamentos jurídicos desenvolvidos pelo STF no **RE 68.538**⁹²³ e no **EDv no RE 68.215**⁹²⁴ venham a ser observados e respeitados, exsurge (3) argumento específico que milita em favor da imunidade de IPI e ICMS-ST nas aquisições feitas por entes federados.

O STF formou maioria no início dos anos setenta do século passado, afastando a imunidade tributária sob o fundamento de que a legislação infraconstitucional foi modificada. Assim, a sucessão do IC pelo IPI teria feito com que a metodologia de apuração fosse modificada, de modo que não haveria previsão de separação de preço e imposto na nota fiscal, isso é, o (re)vendedor não cobraria mais em apartado o tributo que repassaria aos cofres públicos.

⁹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 de dezembro de 1969g.

⁹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 12 dez. 2019j.

⁹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 de dezembro de 1969g.

⁹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP**. Embargante: União Federal. Embargado: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 14 abr. 1971c.

Em que pese esse raciocínio, se verdadeiro no que toca ao ICMS – próprio ou normal, não se pode dizer o mesmo com relação ao IPI e ao ICMS-ST. Esses impostos, nos termos da legislação infraconstitucional, não compõem o conceito de receita bruta: “[...] os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.”, conforme **art. 12, § 4º da Lei n. 12.973/14**.⁹²⁵

Portanto, ainda que não se concorde com argumento infraconstitucional para (não) assegurar direito de ordem constitucional, vale o destaque no sentido de que, respeitando e não se distanciando da argumentação jurídica que sustentou a formação da maioria, o afastamento da imunidade poderia ter vez no caso do ICMS-normal, porém, incabível no caso do IPI e ICMS-substituição tributária.

A imunidade tributária afasta impostos que incidam sobre (4) o patrimônio, e não simplesmente a propriedade. Nesse sentido, as aquisições ou compras feitas pelas pessoas jurídicas imunes, inclusive os entes federados, devem corresponder apenas à substituição, sendo indevida a mutação, ou melhor e em específico, o decréscimo patrimonial, em decorrência das incidências do IPI e do ICMS.

A (5) transparência tributária, positivada expressamente no texto constitucional no **art. 150, § 5º da CRFB**⁹²⁶, não deve ser reduzida ou minimizada como instrumento de elucidação da tributação aproximada praticada nas vendas e prestações de serviços. Esse elemento é importante porque visa operacionalizar, de alguma forma, a educação fiscal. Contudo, esse princípio constitucional passa a ser valioso na medida em que pode ser usado como mecanismo disponível para os entes federados reivindicarem direitos caso o (re)vendedor ou industrial não garanta a exclusão do ICMS e do IPI ou, em algum grau, tente aumentar a margem de lucro inicialmente ofertada. É dizer que, com a transparência fiscal sendo efetivada, o ente federado verificará o preço praticado, com e sem ICMS e IPI. Logo, poderá exercer, na plenitude, o seu direito constitucional à imunidade tributária. Caso barreiras sejam implementadas, ao menos dois caminhos são revelados: (a) procurar outro fornecedor que garanta o seu direito e (b) fazer a denúncia aos órgãos competentes exigindo o decote dos tributos e/ou requerendo a aplicação de sanção por infringência à legislação consumerista. Ainda, não se pode perder de vista a possibilidade de buscar a tutela jurisdicional.

⁹²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁹²⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

A propósito, nessa perspectiva pode-se recordar ainda a possibilidade de o legislador infraconstitucional se adequar aos comandos normativos constitucionais que salvaguardam a imunidade tributária em estudo: (a) implementar o modelo norte-americano ou brasileiro da década de quarenta do século passado, em que o tributo é cobrado de forma totalmente dissociada da venda do produto ou mercadoria; (b) viabilizar o sistema de reembolso francês, em que o ente competente que arrecadou tributo destacado na nota fiscal de venda para outro ente federado é obrigado a devolver/reembolsar.

Não se pode perder de vista, ainda, que a seletividade do ICMS e do IPI, que se encontra positivada na CRFB, fortalece o raciocínio desenvolvido em favor da visualização da transparência tributária. Afinal, a seletividade está para viabilizar compras pelo consumidor final, tal como a imunidade em estudo deve ser implementada para que princípios, objetivos e fins constitucionais sejam alcançados em máxima medida.

(6) Após mais de trinta anos de vigência da Constituição de 1988, constata-se, empiricamente, que o ICMS e o IPI são responsáveis por quase um quarto da carga tributária efetiva. Ainda, juntos, o impacto é de 6,44% do PIB.

No ano de 2019, os Estados – leia-se Minas Gerais – repassaram cerca de R\$ 1,8 bilhão, por comando constitucional, ao Município. A propósito, a União e os Estados, por força constitucional, foram responsáveis por 49,61% das receitas angariadas pela capital mineira.

Pela sistemática infraconstitucional de apuração do ICMS, com maior rigor comparativamente com o IPI, tomou-se como exemplo o Município de Belo Horizonte. Constatou-se que Belo Horizonte, nas suas despesas de investimentos, “repassou” ou “devolveu” cerca de R\$ 60 milhões, o que corresponde a 15% das suas compras/aquisições de material e serviços e 3,26% de tudo aquilo que recebeu.

Enfatizou-se que tal importância se refere apenas a título de ICMS, não sendo levado como critério o IPI, o PIS e o Cofins.

Diante dos números visualizados, não se pode olvidar que o comando constitucional que impõe a repartição de receitas tributárias é violado. A arrecadação tributária dos entes federados deve ser conjugada, por força constitucional, entre os tributos de suas competências tributárias ativas e a repartição de receitas tributárias. Mais uma vez, se valendo do exemplo empírico de Belo Horizonte, a sua receita tributária deve ter como resultado o produto da arrecadação dos tributos de sua competência tributária e da repartição constitucional.

A sistemática atual de apuração, especialmente do ICMS, está flagrantemente incompatível com a Constituição. O Constituinte pretendeu repassar recursos para os municípios por sistemática constitucional. Quando o legislador infraconstitucional, por técnica

legislativa, impõe dever de “retorno” ou “devolução” do imposto, ainda que parcial, conclui-se que há flagrante violação aos comandos da Constituição. O agir do legislador infraconstitucional deve otimizar os comandos constitucionais e estar em total simetria, o que não ocorre no caso em estudo.

Em outras palavras, a perspectiva constitucional é partilhar receitas, conforme arts. 157 e ss. da CRFB. Quando o legislador infraconstitucional adota metodologia que vai de encontro a essa perspectiva, conclui-se pela inconstitucionalidade.

A propósito, importante registrar que a repartição de receitas tributárias constitucionalmente prevista entre os **arts. 157 e 162**, direta e indireta, não interfere nas conclusões lançadas ao longo desta tese.

Isso porque as compras/aquisições com as incidências do ICMS e IPI não são critérios que influenciam o resultado dos valores a serem repassados nas chamadas repartições diretas, em que um ente federado é constitucionalmente obrigado repassar percentual do tributo arrecadado.

Essa assertiva igualmente se aplica à repartição indireta, que é representada pelos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios e pelos Fundos de Compensação.

No caso dos Fundos de Participação, a **Lei Complementar n. 62** de 1989, que regulamenta a matéria, nos termos do **art. 161 da CRFB**, utiliza como critérios os fatores representativos da população e os fatores representativos da renda domiciliar *per capita*, conforme disposto no art. 2º da mencionada Lei Complementar.

Vedado a inovar e tendo que observar o que a Constituição e a Lei Complementar dispõem sobre o tema, o **Decreto n. 7.827/12**, em atenção aos arts. 160 e 198 da CRFB, se reserva a regulamentar os procedimentos de condicionamento e restabelecimento das transferências de recursos, bem como as hipóteses de suspensão e restabelecimento das transferências nos casos de descumprimento da aplicação dos recursos em ações e serviços de saúde.

Na mesma linha, o Fundo das Agências Regionais de Fomento – FARF, o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados – FPEX, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb – e o Fundo de Compensação da **Lei Complementar n. 87/96**, não trazem como critério para eventual “encontro de contas” os valores arcados pelos entes federados a título de IPI e/ou ICMS nas aquisições/compras por eles realizadas.

Portanto, reforça-se que, pela legislação vigente, é incabível argumentação no sentido de que o ICMS ou o IPI indiretamente cobrado dos entes federados nas suas aquisições ou compras são objeto de descontos ou compensações, seja na repartição direta, seja na indireta.

Adicionalmente, esses dados empíricos não se limitam a provar violação às normas constitucionais que impõem a repartição de receitas tributárias. Exsurge a proposta de que as imunidades continuem sendo interpretadas pelo método teleológico ou sistêmico-teleológico, tal como vem sendo decidido pelo STF há décadas, contudo, com sustentação no critério – e não interpretação – econômico.

Os dados reais economicamente apresentados, o critério econômico, servem de sustentáculo para adoção da interpretação teleológica, de modo que, para que o direito se aperfeiçoe a realidade social e econômica, a exclusão do ICMS, assim como do IPI, nas aquisições feitas pelos entes federados certamente se adequaria aos propósitos, objetivos e valores constitucionais.

Não se pode perder de vista a (7) existência de tratamento/regra constitucional específico para discutir saídas com não-incidência, inclusive imunes, e isentas. Por interpretação constitucional dada pelo STF, o raciocínio igualmente se aplica para saídas com reduções de base de cálculo e alíquotas, inclusive, zero. Nesses casos há determinação de estorno ou anulação de créditos das operações anteriores.

O comando constitucional de não-incidência e dever de estorno, ainda que proporcional, de créditos das operações anteriores, certamente não foi endereçado para situações excepcionais ou atípicas como, por exemplo, vendas feitas por entes federados. Decerto, a regra tratou de regulamentar as operações de saídas/(re)vendas, ou, caso se prefira, compras ou aquisições por entes federados e demais pessoas jurídicas imunes.

Portanto, há regra específica constitucional para essas situações, ora em estudo, que não podem ser desconsideradas: o dever de anulação ou estorno de créditos das operações anteriores no caso de vendas ou saídas endereçadas aos entes federados.

Esse entendimento, ou melhor, aplicação da regra específica em comento, aniquila qualquer argumento no sentido de que o (re)vendedor ou industrial terá vantagem indevida.

Por fim, o entendimento do STF, atualmente vigente, acaba por violar outros preceitos de ordem constitucional: (8) igualdade, preservação do mercado interno, que é patrimônio nacional, nos termos do **art. 219 da CRFB**⁹²⁷, e ao princípio da soberania nacional.

⁹²⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

Como o STF entende que os entes federados não devem recolher ICMS e IPI nas suas importações, conclui-se que, no campo tributário, é mais interessante importar a comprar do mercado interno.

Não se defende proteção desmedida e injustificada do mercado interno em detrimento do externo, embora ações extrafiscais possam ser necessárias. Contudo, com maior rigor, não se pode admitir o contrário, isso é, estímulo às importações, ao invés de fomentar a economia/mercado interno.

Como já exposto, os fundamentos individualmente desenvolvidos são fortes o suficiente para o propósito desta tese. Caso sejam vistos em conjunto ou somados, não se pode olvidar que o fortalecimento fica ainda mais claro e evidente.

- Segundo grupo de argumentos: fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal ao concluir o Tema 32

O segundo grupo de argumentos da tese visam revisitar os fundamentos adotados pelo STF ao concluir o **Tema 342** e, por conseguinte, desenvolver raciocínio que abra espaço para superabilidade.

O (1) primeiro argumento que sustentou a formulação do Tema 342 no STF foi: o STF decide desta forma desde 1970, ainda que tenham ocorrido oscilações pontuais desde então.

Pois bem.

Revisitando o histórico de precedentes, é possível atestar que, pelo menos a partir de 1966, o STF defendia o reconhecimento da imunidade para IPI e ICMS nas aquisições feitas por entes federados. Como elemento comprovador, cita-se a **Portaria n. 34/1966**, em que o Presidente, respeitando os precedentes, determinou a exclusão do ICM nas aquisições de carros feitas no mercado interno pelo Tribunal.

Com isso, pode-se afirmar, ainda, que os Constituintes de 1967 e 1969 – ou Emenda n. 01 – não agiram especificamente para modificar o então entendimento do STF que reconhecia a imunidade do IPI e do então ICM nas aquisições feitas por entes federados. Se fosse a sua intenção, o Constituinte poderia ter agido de forma clara, objetiva e direta.

Em setembro de 1970 houve reviravolta jurisprudencial. Nesse momento histórico, concluiu-se que três elementos que conjuntamente motivaram a alteração de entendimento: (a) a redução do número de ministros de 16 para 11 em decorrência de Ato Institucional de 1969 e a modificação da composição, especialmente, em junho de 1970, oportunidade em que tomou posse Bilac Pinto, que votou de forma diversa de seu antecessor, Themistocles

Cavalcanti, ou seja, contrariamente à tese garantidora da imunidade; (b) mudança de posicionamento de Djaci Falcão, Adalício Nogueira e Oswaldo Trigueiro; (c) ausência justificada na sessão de Aducto Cardoso, que tinha posição favorável à tese da imunidade.

A fundamentação jurídica trazida à baila para formação do convencimento da maioria estava sustentada em argumento de ordem infraconstitucional: a modificação legislativa teria modificado as figuras dos “contribuintes de direito” e criado o “contribuinte de fato”. Como contra-argumento ao que foi defendido por Baleeiro, Thompson Flores assinala que a Constituição apenas traria diretrizes e, assim sendo, caberia ao legislador trazer a pormenorização normativa.

Em 1975 houve nova oscilação jurisprudencial, retomando o entendimento do período compreendido entre 1966-1970. Não teve vida longa, sendo que, nesse mesmo ano, foi editada a **Súmula 591**: “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.⁹²⁸ Esse entendimento, segundo Dias Toffoli, prevalecia até o julgamento do paradigma em 2017.

Contudo, revisitando precedentes, apontou-se que essa assertiva não condiz com a história. Em 1996, o **RE 203.755-9**, caso Estado do Espírito Santo x Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida⁹²⁹, o recurso do Estado foi desprovido e, unanimemente, reconheceu-se a imunidade para fins de ICMS nas aquisições feitas pelo Recorrido.

A propósito, sob o raciocínio de que tiveram decisões do plenário, os ministros passaram a julgar monocraticamente, como, por exemplo: (a) em 2005, no **RE 447.021/RS**⁹³⁰, caso Associação Hospital de Caridade de Erval Seco x Estado do Rio Grande do Sul; (b) em **2009**, no **AI 535.922**⁹³¹, caso Estado do Rio Grande do Sul. Agravado x Associação Hospital de Caridade de Erval Seco, e **RE 377.934/RS**⁹³², caso Fundação Hospital de Clínicas de São

⁹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 591**. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Brasília, DF, 5 jan. 1977b.

⁹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9**. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c.

⁹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 447.021-7/RS**. Recorrente: Associação Hospital de Caridade de Erval Seco. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 ago. 2005c.

⁹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 535.922-3/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Associação Hospital de Caridade de Erval Seco. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 30 set. 2008h.

⁹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.934/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrida: União. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 10 jul. 2009l.

Leopoldo - Hospital x União Federal; (c) em 2010, **AI 781.601**⁹³³, caso Estado do Rio Grande do Sul x Fundação Médica do Rio Grande do Sul; (d) **RE 593.379/RS**⁹³⁴, caso Associação Educacional Dante Alighieri x Estado do Rio Grande do Sul e (e) **RE 377.024/RS**⁹³⁵, caso Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital x Estado do Rio Grande do Sul.

Portanto, com base no arcabouço histórico de precedentes, pode-se atestar que, diferentemente do que foi sustentado, inexistia pacificação ou uniformização jurisprudencial no STF desde 1975. Existem precedentes, inclusive recentes, julgados monocraticamente, aplicando a imunidade ora sustentada.

Ainda contra-argumentando os fundamentos utilizados pelo STF, pode-se afirmar que (2) o principal raciocínio jurídico que desencadeou na conclusão contrária à tese, em 1970, foi no sentido de que houve modificação da legislação infraconstitucional, o que alterou as figuras dos contribuintes “de direito” e “de fato”.

Este foi o *ratio decidendi* adotado que, decerto, não pode ser acolhido nos dias de hoje, em nome da coerência e segurança jurídica.

Isso porque o disposto no âmbito infraconstitucional não pode limitar direito constitucional.

O direito à imunidade que é incondicionado e possui eficácia plena, não pode depender ou ser restrito pela ação do legislador infraconstitucional.

Portanto, entende-se como incabível sustentar o não reconhecimento da imunidade em estudo sob o fundamento de que o STF decide dessa forma desde 1970. Isso porque a fundamentação utilizada naquela época estava pautada no raciocínio de que houve modificação da legislação infraconstitucional, que teria alterado as figuras dos contribuintes “de direito” e “de fato”, e que a Constituição seria Carta Política, nos termos do entendimento condutor do ministro Thompson Flores.

Na jurisdição constitucional contemporânea, o STF tem, repetidamente, decidido que a Constituição é fonte primária do direito, estipulando direitos e impondo obrigações. Não se trata de simples Carta ou Carta Política. Deve-se, ainda, interpretar a legislação infraconstitucional à luz do texto constitucional vigente, e não o contrário.

⁹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 781.601/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Fundação Médica do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 26 fev. 2010l.

⁹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.379/RS**. Recorrente: Sociedade Beneficente da Igrejinha. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 18 mar. 2010m.

⁹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.024/RS**. Recorrente: Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 maio 2009m.

Entende-se que (3) não merece preponderar o entendimento de que o direito à imunidade não merece prevalecer em razão de a pessoa jurídica pagar preço, e não tributo.

Alguns argumentos foram desenvolvidos na seção 4.5.2. De início, poderia ser sustentado que a matéria em voga, preço x tributo, seria infraconstitucional e, apenas por isso, não seria possível restringir direito de índole constitucional, como é o caso das imunidades tributárias.

No entanto, ainda outros argumentos foram trazidos à tona.

O primeiro deles tem cunho prático e respaldo histórico. Afinal, isenções extrafiscais são historicamente concedidas, a título de IPI e ICMS, visando beneficiar o consumidor, denominado “contribuinte de fato”. Embora sejam institutos jurídicos ontologicamente distintos, não se pode olvidar que os efeitos práticos ou econômicos são os mesmos. Ora, se for verdade que se paga preço, e não tributo, no caso das isenções, tal como seria na imunidade, os consumidores não seriam contemplados e a margem de lucro do industrial ou (re)vendedor seria ampliada. Portanto, esse fundamento não está coerente com a realidade fática, social e histórica.

O segundo fundamento está amparado no raciocínio de que a Constituição garante, dentre várias outras hipóteses, a imunidade de impostos que incidem sobre o patrimônio. Portanto, a não exclusão do ICMS e/ou IPI nas aquisições feitas por entes federados não resultarão na substituição patrimonial, mas numa mutação, ou melhor, decréscimo, o que é constitucionalmente vedado.

O terceiro fundamento para refutar esse argumento está calcado na transparência que não se limita, nos dias de hoje, a esclarecer os tributos que são cobrados nas operações.

É possível sustentar que os entes federados têm o direito constitucional de não se sujeitarem ao pagamento do ICMS e/ou o IPI destacado na nota. No âmbito infraconstitucional é defensável a ideia de que o legislador deve agir especificamente para implementar sistema de reembolso semelhante àquele adotado na França.

Por fim, o quarto argumento é sustentado pela regra ou princípio da não-cumulatividade. O tratamento jurídico específico para a hipótese é previsto no texto constitucional: as saídas isentas ou com não-incidência, incluindo a imunidade, impõem ao industrial ou ao (re)vendedor o não aproveitamento de crédito, isso é, como estorno ou anulação, o que, decerto, reduz a sua margem de lucro e retira eventual vantagem que poderia vir a ter, mantendo, assim, o caráter personalíssimo da imunidade em estudo.

- O terceiro grupo de argumentos teve amparo no marco teórico escolhido, o direito como integridade de Ronald Dworkin, marco teórico desta tese

Crítico da teoria dominante do direito, Dworkin sustentou relação do direito com a moral que nem sempre corresponderá à vontade da maioria. É de se conciliar os ideais da liberdade e igualdade como meios de alcançar a desejada justiça.

Dworkin apresentou a tese do direito como integridade. Uma das suas principais preocupações seria afastar a discricionariedade dos julgadores. Deve-se unir o direito à moral. A tríade legislativo, judiciário e sociedade deve exercer a sua função, para que se possa buscar a coerência de princípios.

Daí porque a comunidade deve seguir o modelo de princípios. Dessa forma, direitos e deveres não se limitam às regras objetivas, devendo observar e respeitar os princípios, dando, assim, legitimidade.

Defendia a coerência na legislação e nas decisões judiciais, nesse caso, a necessária consistência articulada, que requer maior atenção nos denominados “casos fáceis”.

Dworkin sugere a figura do juiz Hércules que implementará o denominado romance em cadeia, notadamente nos *hard cases*. Com isso, o magistrado deverá, necessariamente, dar sequência a trabalho anteriormente produzido institucionalmente e colaborar com a aplicação do direito.

Enquanto o legislador tem maior flexibilidade para criar regras, o magistrado não deve usar argumentos políticos, mas de princípios, sem perder de vista os precedentes anteriormente produzidos.

Com base nas lições de Dworkin, sustentou-se que o Judiciário não pode inovar ou criar direito, devendo não adentrar na esfera constitucionalmente reservada ao Legislativo.

O sistema jurídico brasileiro, que inicialmente conta com uma constituição analítica e vasta normatização infraconstitucional, não abre espaço para que o Judiciário crie direitos. Claro, há espaço para interpretação evolutiva, sendo que a denominada mutação constitucional, levada a sério, merece simpatia. Em especial, caso os seus limites sejam observados: possibilidade semântica da redação da norma e preservação dos princípios elementares fundamentais do texto constitucional.

O direito brasileiro, evidentemente codificado, a começar pelo texto constitucional analítico, sugere que a teoria de Dworkin, direito como integridade, seja importada com algumas adequações.

Longe de querer modificar, mudar, aperfeiçoar a tese, a proposta que se fez foi de adotar a teoria dworkiana com poucas adequações. Isso porque a teoria criada à luz do sistema norte-americano e inglês precisaria passar por adaptações, assim se entende, para utilização no sistema brasileiro.

Assim, o exercício da interpretação deve seguir o padrão de Dworkin, adicionando-se, contudo, o item 3 e modificando o 4, não originariamente previstos: (1) identificar quais são os direitos ou argumentos alegados pelas partes envolvidas; (2) destrinchar todo o conjunto fático-probatório trazido ao processo; (3) verificar se a legislação vigente positiva, Constituição e legislação infraconstitucional – direito codificado, traz a solução para o caso, abrindo espaço para imediata subsunção e consequências jurídicas; (4) inexistindo tratamento legal predeterminado ou na hipótese excepcional de não aplicação de determinado comando normativo existente para busca da melhor resposta e implementação da justiça, reconstruir a história institucional para verificar como os juízes decidiram casos anteriores semelhantes; (5) revisitar as tradições morais da comunidade de que faz parte; (6) identificar e buscar os conceitos postos e as consequências para os envolvidos no caso de aplicação; (7) fazer a leitura desses conceitos à luz das crenças e atitudes de quem os valorizam. Em conclusão, a interpretação será de dentro para fora, ou seja, daqueles que aprovam o conceito e o visualizam, e não do “eu”.

Defendeu-se que as regras oriundas do Legislativo podem ser excepcionalmente superadas, desde que importante ônus argumentativo acompanhado de fundamento constitucional seja apresentado, tendo como norte um dever inabalável: a busca da justiça.

Deve-se observar a consistência articulada, o que exige a aplicação de precedentes aos casos semelhantes, evitando, assim, incoerência ou divergências de decisões dentro de um tribunal.

Com base no direito como integridade que, de certa forma, serve de sustentação à teoria dos motivos determinantes, pode-se concluir que, levando-se em conta os precedentes – leia-se, não apenas os dispositivos, mas também os fundamentos – historicamente adotados pelo STF, conduziria à decisão favorável à imunidade de ICMS e IPI nas aquisições feitas por entes federados.

A propósito, vale lembrar, sem exaurir, que a imunidade tributária recíproca, aplicada aos entes federados e estendida às autarquias e fundações, está sustentada nos princípios da capacidade contributiva e federativa. Na **ADI 939**, Confederação Nacional dos Trabalhadores

do Comércio x Presidente da República, o STF, textual e corretamente, chancelou que se trata de cláusula pétreia, inatingível até mesmo por emenda constitucional.⁹³⁶

Historicamente, o STF não limita a imunidade aos impostos infraconstitucionalmente classificados como incidentes sobre renda, patrimônio e serviços. Em diversas decisões, a Corte reconheceu a imunidade tributária recíproca em processos que tinham como objeto o IPMF, IOF, ICMS e IPI – alínea f da seção 3.4.8.2.

Em que pese a literalidade constitucional, o STF, se valendo de interpretação extensiva e teleológica, tem precedentes apontando que, mesmo as empresas públicas e, até mesmo, as sociedades de economia mista, podem se valer da imunidade recíproca.

Pelos precedentes, a proposta é de se afastar da literalidade constitucional e, por conseguinte, otimizar o instituto, desde que particulares não sejam privilegiados, bem como que os recursos obtidos sejam direcionados para os seus fins legais ou estatutários, e claro, desde que eleitos pelo Constituinte, o que deu ensejo à teoria do “subsídio cruzado”.

O federalismo é elevado a princípio moral, e não somente jurídico. Assim, toda a ação do legislador infraconstitucional deve ser no sentido de otimizá-lo e maximizá-lo, e não de tentar reduzi-lo, como no caso em estudo, criando técnica de tributação em que, ao final das contas, um ente federado recebe tributo pago por outro.

A imunidade tributária dos templos é importante mecanismo facilitador ou viabilizador do direito à liberdade e à diversidade religiosa.

Coerente com o entendimento de que a interpretação de imunidade tributária deve ser ampla e teleológica, o STF se afasta da literalidade e reconhece o direito mesmo nas hipóteses em que recursos são obtidos por atividades estranhas às entidades religiosas. Estende a imunidade, ainda, para imóveis de propriedade das entidades que estejam ocupados por terceiros. Contudo, deve ser observada a condição de que os recursos obtidos sejam revertidos em favor dos seus propósitos institucionais.

As imunidades dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos em lei, são mecanismos hábeis para viabilizar, prestigiar e fortalecer objetivos constitucionalmente traçados, bem como abarcar valores e princípios estruturantes do Estado e que viabilizam o bem-comum.

⁹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 dez. 1993a.

Com interpretação ampla e teleológica, o STF não limita as imunidades das entidades em referência às finalidades essenciais. Com vistas à **Súmula Vinculante n. 52**, grande exemplo, permanecem imunes as receitas obtidas em decorrência de atividades estranhas e desde que revertidas aos propósitos da entidade.⁹³⁷

A classificação infraconstitucional de impostos, no caso, a proposta do CTN, é irrelevante. Há precedentes de longa data reconhecendo o direito à imunidade nos casos de IOF, ICMS, no caso de vendas e importação, IPI, IPMF. Portanto, não se limita àqueles incidentes, de acordo com o CTN, aos impostos sobre renda, patrimônio e serviços.

Historicamente, o Brasil sempre foi garantidor da liberdade de imprensa, exceto nos períodos ditatoriais, 1937 a 1945 e 1964 a 1988.

Com isso, nas constituições anteriores e na vigente, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão estão imunes à tributação.

Decerto, alguns princípios e objetivos foram prestigiados, como, por exemplo, incentivo para difusão da cultura, educação, história, enfim, o conhecimento em geral, bem como estímulo para manutenção e prosseguimento dos grupos economicamente menos prestigiados. Assim, a imunidade em destaque nitidamente é mecanismo hábil para tal fim.

Trata-se de imunidade tributária objetiva, motivo pelo qual características pessoais do sujeito não são levadas em conta.

Revisitando precedentes, mais uma vez é possível verificar que, historicamente, o STF tem interpretado de forma mais ampla as imunidades de livros e periódicos. Nessa linha, listas telefônicas, apostilas, álbum de figurinhas, mapas geográficos, jogos estratégicos de cartas, livro eletrônico ou digital tiveram a imunidade tributária reconhecida.

Em termos de interpretação e aplicação de imunidades tributárias, seção 3.4.9, sustentou-se que são inaplicáveis as regras trazidas no CTN, em especial nos arts. 108 e seguintes. Em razão da hierarquia, a legislação infraconstitucional não deve regulamentar direito e/ou interpretação de direito de *status* constitucional.

Especialmente no que toca às imunidades genéricas, a técnica de interpretação adotada pelo STF é a teleológica ou sistemática-teleológica. Em vez de interpretação literal ou restritiva, o STF tem sido, em inúmeros precedentes, vanguardista. Por estarem as imunidades ligadas às liberdades e direitos em sentido mais amplo, a interpretação extensiva, ampliativa ou generosa tem passagem, de acordo com o STF.

⁹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF, 22 jun. 2015b.

Com esse raciocínio, sustentou-se a necessidade de o STF, especialmente após o sistema processual de 2015, enfrentar, detida e individualmente, a (não) aplicação da **teoria da transcendência dos motivos determinantes**, a qual é defendida nesta tese.

É necessário, cada vez mais, que os fundamentos adotados nas decisões tomadas em processos objetivos sejam igualmente vinculantes e, por conseguinte, possam transcender para outros casos.

Especialmente num tribunal com poucos magistrados, não se pode admitir que fundamento adotado num caso de repercussão geral não produza efeitos ou sejam adotados em outros casos.

Como um todo uno e indissociável, uma verdadeira instituição, não só as conclusões devem ser observadas, mas os fundamentos ou a *ratio decidendi*.

Por isso, defendeu-se, com o respeito devido, o desacerto dos fundamentos lançados no case julgado pelo STF que deu ensejo à formulação da **Tese 342**.

Como dito, não basta a coerência das decisões. É necessária a integridade.

Os fundamentos utilizados na decisão paradigmática, (1) a Constituição seria Carta Política que trazia princípios norteadores e (2) modificação da legislação infraconstitucional, entre o final dos anos cinquenta e início dos anos sessenta, que teria mudado a figura do contribuinte “de direito”, não tem guarida na jurisdição constitucional contemporânea. Isso porque a Constituição é a fonte primária para extrair direitos e garantias, não podendo mais ser vista como simples Carta, bem como que argumento infraconstitucional não pode restringir direito constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, como a imunidade em estudo, não pode ser reduzido por legislação infraconstitucional.

Por fim, esses argumentos adotados pelo STF são incompatíveis com fundamentos utilizados em outros casos.

Em termos de imunidades genéricas, o STF sempre se vale da interpretação extensiva, teleológica ou sistêmico-teleológica. Ao longo da tese vários exemplos práticos foram trazidos à tona. Caso esse método de interpretação fosse adotado, certamente a conclusão seria diversa. Com maior rigor, não se restringiria direito constitucional com fundamentos de índole infraconstitucional.

O Tribunal decidiu que o ICMS é receita dos estados e Distrito Federal, nas operações de (re)venda, sendo que o (re)vendedor seria mero depositário. Com esse fundamento especial – e não somente esse, o Tribunal concluiu que o tributo estadual deve ser excluído da base de cálculo do PIS e do Cofins e que, a depender do caso concreto, o (re)vendedor que declarar e não pagar o ICMS poderia responder por apropriação indébita.

Ora, levando-se a sério essa fundamentação, em toda a sua extensão, sendo o (re)vendedor mero depositário do ICMS, caso ele seja desconsiderado ou excluído, a verdadeira operação a ser revelada, no aspecto tributário, será adquirente e estados. Sendo o adquirente ente federado, a conclusão lógica a ser alcançada revelará que os estados receberão ICMS pagos por imunes, inclusive por outros entes federados, o que vai de encontro a uma série de princípios constitucionais.

6 REFERÊNCIAS

- A TEORIA dos precedentes à luz da teoria de Ronald Dworkin. Palestrante: Flávio Quinaud Pedron. Rio de Janeiro: EMERJ, 24 jun. 2018. Vídeo. Color. 1h56m07s. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=8fS5kAhPlt8> . Acesso em: 15 dez. 2019.
- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 17. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Método, 2014.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas. A interpretação literal no direito tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN. *In: ÁVILA, Humberto (org.). Fundamentos de direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva. **A motivação do lançamento tributário e o novo código de processo civil**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.
- AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva. **Lições preliminares de direito tributário: limites ao poder do Estado**. Belo Horizonte: Edições Superiores, 2018.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARGENTINA. **Constitucion Nacional Argentina**. Ley nº 24430. Poder Legislativo Nacional. (sancionada en 1853 con las reformas de los años 1860, 1866, 1898, 1957 y 1994). echa de sanción 14-12-1994. Publicada en el Boletín Nacional del 10-Ene-1995.
- ARGENTINA. **Ley 20.628, de 11 de julio de 1997**. Ley de Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 11 jul. 1997.
- ASCENÇÃO, José de Oliveira. **O direito: introdução e teoria geral: uma perspectiva luso-brasileira**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- ÁUSTRIA. [Constituição (1929)]. **Austria Constitution**. Adopted in 1929. Document Status: 1 July 1983.
- ÁUSTRIA. Lei nº 68/1.874 [Law on Recognition of Churches]. **Imperial Law Gazette (RGBl)**.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 19, p. 157-181, mar. 2001b.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, nov./dez./jan., 2008a.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Limitações à tributação com base na solidariedade social. *In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. “Neoconstitucionalismo”: entre a “ciência do direito” e o “direito da ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan./fev./mar., 2009.

- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v.1, n.4, jul. 2001a.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A teoria dos princípios e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.125, p.33-49, fev. 2006a.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Competências tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006b.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n.55, p.143-155, jan./mar. 1991.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008b.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008c.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- BARRETO, Vicente de Paula (coord.). **Dicionário de filosofia do direito**. São Leopoldo, RS: Unisinos, 2006.
- BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 2000.
- BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da constituição brasileira**. 8 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Imunidade e os impostos circulatorios. **Direito Público: Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 99-122, jul./dez. 2004a.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Editora Mandamentos, 2004b.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-341, 2011.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, ano 14, n. 155, p.31-43, jan. 2014.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MUZZI FILHO, Carlos Víctor. A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 233, p. 51-62, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHAES, Tarcísio Diniz (org.). **Estudos críticos do direito tributário**: ano I. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Liberalismo, desigualdade e direito tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, v. 110, p. 217-272, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Lejus, 2002.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: MACHADO, Brandão (org.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

BELO HORIZONTE. **Contas da gestão exercício de 2019**: consolidação: relatório contábil de propósito geral. Belo Horizonte: PBH/DCGE, [2020]. Disponível em: <https://prefeitura.pbh.gov.br/sites/default/files/estrutura-de-governo/fazenda/Balan%C3%A7os/2019/1-relatorio-contabil-de-proposito-geral.pdf> . Acesso em: 26 jul. 2020.

BELO HORIZONTE. Lei nº 8.291, de 29 de dezembro de 2001. Institui o Mapa de Valores Genéricos destinado a apuração de valor venal de imóveis para lançamento do IPTU, altera a Tabela III da Lei nº 5.641/1989, altera a Lei nº 7.633/1998 e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Belo Horizonte, MG, publicado em 31 dez. 2001.

BÔAS, Bruno Villas. Salário do setor público cresce o dobro do privado. **Valor econômico**, Rio de Janeiro, 19 dez. 2018. Disponível em: https://www.valor.com.br/brasil/6032429/salario-do-setor-publico-cresce-o-dobro-do-privado?utm_medium=Social&utm_campaign=Compartilhar%E2%80%A6 Acesso em: 1 jan. 2019.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução Carlos Nelson Coutinho. 19. Reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

BOLÍVIA. [Constituição (2009)]. **Constitución Política del Estado (CPE)**. 7 Febrero 2009.

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta**: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 659**. É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país. Brasília, DF, 13 out. 2003h.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição Política do Império do Brasil**. Coleção de Leis do Império do Brasil, Rio de Janeiro, publicado em 22 abr. 1824.

BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 24 de fevereiro de 1891.

BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934.

BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 10 nov. 1937, republicado em 18 nov. 1937 e 19 nov. 1937

BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, publicado em 19 set. 1946, republicado em 25 set. 1946 e 15 out. 1946.

BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 jan. 1967a.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Ato Institucional nº 6, de 1º de fevereiro de 1969. Altera a composição e competência do Supremo Tribunal Federal, amplia disposição do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968 e ratifica as emendas constitucionais feitas por Atos Complementares. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 3 fev. 1969i.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Câmara, 2. Seção). **Acórdão nº 2402-006.774**. Recorrente: Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba – CODEVASF e Fazenda Nacional. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora: Renata Toratti Cassini. Brasília, DF, 8 nov. 2018d. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7611923> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (7. Câmara). **Acórdão nº 107-07.197**. Recorrente: Hospital Evangélico de Rio Verde. Recorrido: 4ª Turma/DRJ-Brasília/DF. Relator: Octavio Campos Fischer. Brasília, DF, 11 jun. 2003c. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=951C9649791D5FC3A7F18C1861341671> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1998. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o inciso IV do art. 18 da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 abr. 1998c.

BRASIL. Decreto nº 752, de 16 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, a que se refere o art. 55, inciso II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 fev. 1993b.

BRASIL. Decreto nº 592, de 06 jul. 1992. Atos internacionais. Pacto Nacional sobre Direitos Cíveis e Políticos. Promulgação. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 7 jul. 1992c.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 23 nov. 2018e.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 out. 1977c.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1977d.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 1987a.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro/RJ, 31 dez. 1940.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez.1968d e retificado em 4 fev.1969.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 20 out. 1969c, retificado em 21 out. 1969 e republicado em 30 out. 1969.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 6 dez. 1965.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003d.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2016e.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a.

BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Institui o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - Sisnad; prescreve medidas para prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas; estabelece normas para repressão à produção não autorizada e ao tráfico ilícito de drogas; define crimes e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 ago. 2006b.

BRASIL. Lei nº 12.015, de 07 de agosto de 2009. Altera o Título VI da Parte Especial do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e o art. 1º da Lei no 8.072, de 25 de julho de 1990, que dispõe sobre os crimes hediondos, nos termos do inciso XLIII do art. 5º da Constituição Federal e revoga a Lei no 2.252, de 1º de julho de 1954, que trata de corrupção de menores. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 ago. 2009f.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 30 nov. 2009k.

BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 dez. 2012f.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 15 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015a.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 2 jan. 1923 e republicado em 5 jan. 1923.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966c e retificado em 31 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978. Dispõe sobre Serviços Postais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jun. 1978b.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 set. 1981b.

BRASIL. Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 jul. 1984.

BRASIL. Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 jul. 1989.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991 e retificado em 14 ago. 1991.

BRASIL. Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992. Dispõe sobre a concessão de medidas cautelares contra atos do Poder Público e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 1 jul. 1992b.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 fev. 1995a, e retificado em 28 set. 1998.

BRASIL. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 1996g.

BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 fev. 1998a.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998b.

BRASIL. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, publicado em 24 mar. 1999a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, dez. 2017g. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf> . Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil**: 2018. Brasília, DF: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2018f. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 29 jul. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 737.719/MG**. Recorrente: Instituto de Missionários Sacramentinos de Nossa Senhora. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 11 fev. 2009n.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 1.425.090/PR**. Recorrente: FPT Powertrain Technologies do Brasil – Indústria e Comércio de Motores Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, DF, 16 set. 2014e. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1425090&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 100.911**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE. Amaro Matos da Cruz. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 10 abr. 2012d. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=100911&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.299.303**. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S/A. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Brasília, DF, 8 ago. 2012e. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1299303&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.758.209/SP**. Recorrente: Serpal Engenharia e Construtora Ltda. Recorrido: Serviço Social da Indústria – SESI. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 18 set. 2018c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1758209&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Agravo Regimental na Reclamação nº 13.890/CE**. Agravante: Francisco Acácio Chaves. Agravado: Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 15 maio 2014j.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP**. Embargante: União Federal. Embargado: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 14 abr. 1971c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 3.014/SP**. Reclamante: Município de Indaiatuba. Reclamado: Relator do Mandado de Segurança nº 00300-2004-000-15-00-9 do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 10 mar. 2010n.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 635.5688/RS**. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 16 out. 2014i. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4034145&numeroProcesso=635659&classeProcesso=RE&numeroTema=506> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação nº 7.336/SP**. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 3 fev. 2009o.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 447.021-7/RS**. Recorrente: Associação Hospital de Caridade de Erval Seco. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 ago. 2005c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho43808/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 12 dez. 2019j.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 564.225/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: DR Empresa de Distribuição e Receptação de TV Ltda. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília/DF, 2 set. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7259969> . Acesso em: 27 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo de Instrumento nº 43.661**. Agravante: União Federal. Agravado: Comissão de Marinha Mercante e Companhia Comércio e Navegação. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 26 de agosto de 1968b. Disponível em: Acesso em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=21648> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 630.036**. Recorrente: Liderança Limpeza e Conservação LTDA. Recorrido: União. Relatora: Rosa Weber. Brasília, DF, 5 fev. 2013a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3438444> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 634.050**. Agravante: Município de Catanduvas. Agravado: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 23 jun. 2009d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=600901> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 805.295**. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 2 dez. 2010k. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619259> Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 717.793**. Agravante: Município de Guaraniaçu. Agravados: Estado do Pará e Companhia Paranense de Energia – Copel. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 fev. 2011a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620647> . Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de instrumento nº 742.113**. Agravante: União. Agravado: Jotageeme Artes Gráficas e Editora LTDA. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 18 fev. 2014b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5954703> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 763-000**. Agravante: Município de Vitória. Agravada: Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN. Relator: Roberto Barroso. Brasília, DF, 19 ago. 2014d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6826991> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 895.972**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravada: Igreja Universal do Reino de Deus. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 2 fev. 2016a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10328781> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 897.104**. Agravante: Município de Juiz de Fora. Agravada: Cemig Distribuição S/A. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 27 out. 2017i. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14194414> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 457**. Requerente: Município de Visconde do Rio Branco. Requerido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 26 out. 2004c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=361390> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso de Mandado de Segurança nº 16.627**. Recorrente: Artefatos de Aço S.A e outra. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 24 de outubro de 1967b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=113903> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso de Mandado de Segurança nº 17.380**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrido: União Federal. Relator: Barros Monteiro. Brasília, DF, 13 de novembro de 1967c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=114420> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso de Mandado de Segurança nº 18.264**. Recorrente: Firelli S/A CIA. Industrial Brasileira. Recorrido: União Federal. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 4 de novembro de 1968c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115007> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 17.804**. Recorrente: Listas Telefônicas Brasileiras S/A. Recorrida: União. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, DF, 5 de dezembro de 1967d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=114706> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 26.722**. Recorrente: Instituto São José. Recorrida: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 set. 2017i. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho780377/false> . Acesso em: 27 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 28.228/DF**. Recorrente: Instituto Granbery da Igreja Metodista. Recorrido: União. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 set. 2017j. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho780387/false> . Acesso em: 27 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 19.000**. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Victor Nunes Leal. Brasília, DF, 17 de junho de 1968a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115383> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 58.691**. Recorrente: Sociedade Pinheirense de Instrução. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator: Ministro Evaristo Lins e Silva. Brasília, DF, 9 maio 1966a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=156560> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.093**. Recorrente: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Djaci Falcão. Brasília, DF, 14 de outubro de 1969b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164167> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.144**. Recorrentes: Pirelli S/A e Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 7 nov. 1969e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164216> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.539.** Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 7 nov. 1969f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164577> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.902.** Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 4 dez. 1969h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164905> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.868.** Recorrente: Cia. Goodyear do Brasil – Produtos de Borracha. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 20 fevereiro de 1970a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164873> Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 69.117.** Recorrente: Companhia Goodyear do Brasil – Produto de Borracha. Recorrido: União Federal. Relator: Rodrigues Alckmin. Brasília, DF, 31 out. 1972a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165105> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 75.505.** Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Serviço Social da Indústria – SESI. Relator: Ministro Osvaldo Trigueiro. Brasília, DF, 20 fev.1973a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171136> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 87.913.** Recorrente: União Federal. Recorrido: Santa Casa de Misericórdia de Birigui. Relator: Rodrigues Alckmin. Brasília, DF, 9 dez. 1977a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181797> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 93.770-6.** Recorrente: Serviço Social da Indústria – SESI – Departamento Regional do Estado do Rio de Janeiro. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Soares Munoz. Brasília, DF, 17 mar. 1981a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187264> Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 134.573-0.** Recorrente: Instituição Beneficente Lar de Maria. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 2 maio 1995b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207776>. Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 164.162-2.** Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 14 maio 1996a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=214903> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 196.415.**

Recorrente: União Federal. Recorrido: Município de Campo Mourão. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 21 de maio de 1996b. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235090> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 144.900-4.**

Recorrente: Associação Hospital Osvaldo Cruz. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 22 de abril de 1997c. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=209619> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 216.857-2.**

Recorrente: Grupo Editorial Sinos S/A. Recorrido: Estado de Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 5 dez. 1997f. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=246950> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 215.798-8.**

Recorrente: União Federal. Recorrida: Hora Zero Editora Jornalística S/A. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 16 dez. 1997g. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=246309> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 257.700-6.**

Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Associação de Pão de Santo Antônio. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 13 jun. 2000a. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258624> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 230.782-1.**

Recorrente: Município de São Paulo. Recorrida: Artestilo Compositora Gráfica Ltda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 13 jun. 2000b. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253467> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 286-692-0.**

Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Conselho Metropolitano da Sociedade de São Vicente de Paulo. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 12 dez. 2000e. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260027> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 217.233-7.**

Recorrente: Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 14 ago. 2001b. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=247168> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.450/SP.**

Recorrente: Estado da Bahia. Recorrida: União Federal. Relator: Aliomar Baleeiro. Brasília, DF, 4 dez. 1969d. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164497> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário com Agravo nº 941.463/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Comic Store Comercial LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2016c. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/sob_o_numero_10388699. Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 75.503**. Recorrente Estado do Pará. Recorrido: Serviço Social da Indústria. Relator: Ministro Bilac Pinto. Brasília, DF, 1 mar.1971b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 231.928-9**. Recorrente: União Brasileira de Educação e Ensino (UBEE). Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 23 out. 2001c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=253861> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 281.433-4**. Recorrente: Assistência Social Assembleia de Deus. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 6 nov. 2001d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=259833> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 235.737-3**. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 13 nov. 2001e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255171> Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 253.394-7**. Recorrente: Companhia Docas do Estado de São Paulo. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 26 nov. 2002f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 202.149**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 26 abr. 2011b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Ação Cautelar nº 1.550-2**. Recorrente: Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia - CAERD. Recorrido: Município de Guajará Mirim. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 6 fev. 2007a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456054> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Ag. Reg. No Recurso Extraordinário nº 501.773-7/SP**. Agravante: União Federal. Agravado: Fernando Braz de Carvalho. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 24 jun. 2008g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=541787> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental na Reclamação nº 16.074**. Agravante: Luiz Eduardo Auricchio Bottura. Agravado: Dublê Editorial Ltda. EPP. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 4 maio 2020. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752648054> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 656.203**. Agravante: União. Agravado: Devir Livraria Ltda. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 25 de setembro de 2012g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3013444> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento Extraordinário nº 167.777-5**. Agravantes: Indústria Metalúrgica Favorita e outros. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 4 mar. 1997a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=279206> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 246.251-9**. Agravante: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Agravado: Amaro Matos da Cruz. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 17 ago. 1999b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=333645> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 203.248-4**. Agravante: Belo Horizonte. Agravado: União Brasileira de Educação e Ensino (UBEE). Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 24 set. 2002e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=330674> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 671.412**. Agravante: Prefeitura Municipal da Estância Balneária de Caraguatatuba. Agravado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 1º abr. 2008c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=523707> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 550.300**. Agravante: Prefeitura Municipal de Bastos. Agravada: Empresa de Eletricidade Vale Parapanema S/A. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 1º abr. 2008d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=523553> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 574.042**. Agravante: Prefeitura Municipal de Santarém. Agravado: Estado do Pará. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 6 out. 2009g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605183> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 259.976**. Agravante: União. Agravado: Ordem dos Advogados – Seção do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 23 mar. 2010a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610324> Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 399.307**. Agravante: Estado de Minas Gerais. Agravado: Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Senador Firmino. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 16 mar. 2010b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610335> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 629.785**. Agravante: Município de Marechal Cândido Rondon. Agravados: Estado do Pará e Copel Distribuição S/A. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 27 abr. 2010c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611626> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 476.664**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Porto Alegre. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 6 abr. 2010i. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610651> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 844.401**. Agravante: Município de Tocantins. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 22 nov. 2011e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1642451> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 663.552**. Agravante: Município de Pedra Dourada. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 28 fev. 2012a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1810449> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 631.309**. Agravante: Município de São Paulo. Agravada: Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental – CETESB. Relator: Ministro Ayres Britto. Brasília, DF, 27 mar. 2012b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1941338> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 378.666**. Agravante: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI. Agravados: Thomas Benes Felsberg e outros. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 3 abr. 2012c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1929706> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 568.454**. Agravante: Sindicato das Empresas Distribuidoras de Assinaturas de Periódicos do Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, DF, 11 jun. 2013d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4072624> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 434.826**. Agravante: Ediminas S/A Editora Gráfica Industrial de Minas Gerais. Agravado: Município de Belo Horizonte. Relator: Ministro Cezar Peluso. Redator do Acórdão: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 19 nov. 2013g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630044> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 560**. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Requerido: Câmara Municipal de Campinas. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 13 dez. 2019a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419264/false> Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário com Agravo nº 807.093**. Embargante: Esdeva Indústria Gráfica S/A. Embargado: Município de Juiz de Fora. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 5 ago. 2014c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6519661> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 69.080**. Embargante: União Federal. Embargadas: Pirelli S.A e outra. Relator: Antônio Neder. Brasília, DF, 12 fev. 1976b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38177> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 68.215/SP**. Recorrente: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Recorrente: União Federal. Relator: Themístocles Cavalcanti. Brasília, DF, 8 set. 1969a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164282> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 71.300**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Bilac Pinto. Brasília, DF, 1 mar.1971a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167134> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 81.740**. Recorrente: Serviço Social da Indústria – SESI. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Brasília, DF, 5 nov. 1975. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176976> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 52.475.** Recorrente: Instituto do Açúcar e do Alcool. Recorrida: Fazenda do Estado. Relator: Ministro Álvaro Moutinho Ribeiro da Costa. Brasília, DF, 23 abr. 1963a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=151326> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 70.834.** Recorrente: Fundação Ruben Berta. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Adalício Nogueira. Brasília, DF, 25 out.1971. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=166704> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 78.623.** Recorrente: União Federal. Recorrido: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Antonio Neder. Brasília, DF, 17 jun. 1974a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=174027> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 77.867.** Recorrente: Municipalidade de São Paulo. Recorrida: EMGETEC – Empresa Nacional Gráfica e Editora Técnica Ltda. Relator: Leitão de Abreu. Brasília, DF, 12 nov. 1974b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173298> Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 89.173-1.** Recorrente: Irmandade da Santa Casa da Misericórdia de Santos. Recorrido: União Federal. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF, 31 out. 1978c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=182920> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 87.633-2.** Recorrente: Ernesto Rotschild S/A – Indústria e Comércio. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 15 dez.1978d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181559> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 102.141-1.** Recorrente: Encyclopaedia Britannica Editores LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Carlos Madeira. Brasília, DF, 18 out. 1985. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194456> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 203.755-9.** Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: Instituto de Ensino Superior Professor Nelson Abel de Almeida. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 set. 1996c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238952> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 178.863-1.** Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 25 de março de 1997b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=224076> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 212.112-6**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 20 out. 1997d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243942> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 212.297-1**. Recorrente: Grupo Editorial Sinos S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 31 out. 1997e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244066> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 183.403-0**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Bosch Telecom Limitada. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 7 nov. 2000d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=227327> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 221.239-6**. Recorrente: Editoria Globo S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ellen Grace. Brasília, DF, 25 maio 2004a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249506> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 407.099-5**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de São Borja. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 22 jun. 2004b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261763> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 233.843**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: Caixa de Assistência de Advogados de Minas Gerais. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 1 dez. 2009j. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606898> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 636.941**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 13 fev. 2014a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5581480> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 72.863**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Prefeitura Municipal de Salvador. Relator: Ministro Oswaldo Triqueiro. Brasília, DF, 21 fev. 1972b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=168605> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 169.628-1/DF**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Bramazônia-Brasil Amazonas Agro Industrial Comércio Importação e Exportação Ltda. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 28 set. 1999c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=218105> . Acesso em: 2 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (3. Turma). **Recurso Extraordinário nº 52.479**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Fábrica de Aço Paulista S/A. Relator: Ministro Gonçalves de Oliveira. Brasília, DF, 27 out. 1966b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=151330> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Medida Cautelar na Reclamação nº 2.986**. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: Juíza do Trabalho da 5ª Vara do Trabalho de Aracaju. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, DF, 11 mar. 2005a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho47651/false> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Decisão Monocrática). **Reclamação nº 2.986**. Recorrente: Estado de Sergipe. Recorrido: Juíza do Trabalho da 5ª Vara do Trabalho de Aracaju. Relator: Celso de Mello. Brasília, DF, 12 mar. 2014g. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho393478/false> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.816/RO**. Requerente: Governador do Estado de Rondônia. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília/DF, 5 nov. 2019i. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 216-3/PB**. Requerente: Governador do Estado da Paraíba. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília, 23 de maio de 1990. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346257> Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.872/PI**. Requerente: Governador do Estado do Piauí. Interessado: Assembleia Legislativa do Estado do Piauí. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 1º ago. 2011c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626961> Acesso em:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 93.463**. Recorrente: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Recorrida: Sociedade Educacional Professor Nuno Lisboa. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Brasília, DF, 16 abr. 1982. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=186968> Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 946.648/SC**. Recorrente: Polividros Comercial LTDA. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 7 jun. 2016f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11786331> Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP**. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S.A. Relator Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 jun. 1992a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 174.476-6**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Empresa Folha da Manhã S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 26 set. 1996d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=221018> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 204.234-0**. Recorrente: Zero Hora Editora Jornalística S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, DF, 11 dez. 1996f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239225> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 134.509-8/AM**. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 29 maio 2002b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 255.111-2**. Recorrente: Adriano Coselli S/A Comércio de Importação. Recorrido Estado de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 29 maio 2002c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 343.446-2/SC**. Recorrente: Moretti Automoveis Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 20 mar. 2003b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 253.472**. Recorrente: Companhia de Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 25 ago. 2010j. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 363.889/DF**. Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios; Diego Goiás Schmaltz. Recorrido: Goiás Fonseca Rates. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 2 jun. 2011d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1638003> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.392**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Redator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 28 fev. 2013b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 628.122**. Recorrente: Lex Editora S/A. Recorrida: União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 jun. 2013e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4589538> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 838.284/SC**. Recorrente: Projotec Construções Ltda. Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 out. 2016d.

Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 566.622**.

Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrida: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 23 fev. 2017a. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413211> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 594.015/SP**.

Recorrente: Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 6 abr. 2017d. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ**.

Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 abr. 2017e. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**.

Recorrente: Incopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 15 mar. 2017f. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Repercussão Geral no Recurso**

Extraordinário nº 767.332. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrida: União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 31 out. 2013f. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4904092> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Ação Cível Originária nº 765-1**. Autora:

Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Réu: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Ministro Menezes Direito. Brasília, DF, 13 maio 2009c. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=602245> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito**

Fundamental nº 46-7. Arguente: Associação Brasileira das Empresas de Distribuição – ABRAED. Arguido: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Marco Aurélio. Relator para o acórdão: Eros Grau. Brasília, DF, 5 ago. 2009e. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608504> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária nº 468**. Recorrente: Estado do Mato Grosso do Sul. Recorrido: União Federal. Relator: Octávio Gallotti. Brasília, DF, 11 nov. 1996e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266105> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Cível Originária nº 959-4**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ECT. Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Menezes Direito. Brasília, DF, 17 mar. 2008b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527225> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 15 dez. 1993a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089-2**. Requerente: Associação dos notários e registradores do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 fev. 2008a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539087> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 43**. Requerente: Partido Ecológico Nacional. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019d. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4986065> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 44**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019e. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4986729> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC nº 54**. Requerente: Partido Comunista do Brasil. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 17 out. 2019f. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5440576> Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 47.518/SP**. Agravante: União Federal. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set. 1970e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=267439> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 130**. Arguente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Arguido: Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 30 abr. 2009b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605411> Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 68.097**. Embargante: União Federal. Embargada: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38093> . Acesso em: 11 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 26 de fevereiro de 2003a. Disponível em:<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>. Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 68.215**. Embargante: União Federal. Embargada: Serviço Funerário do Município de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38108> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 67.625**. Embargante: União Federal. Embargada: Caixa Econômica do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Thompson Flores. Brasília, DF, 9 set.1970d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38051> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 186.175-4**. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Instituição Beneficente Lar de Maria. Relatora: Ellen Grace. Brasília, DF, 23 ago. 2006a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=391464> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 84.078**. Paciente: Omar Coelho Vitor. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 5 fev. 2009a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608531> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 126.292**. Paciente: Márcio Rodrigues Dantas. Reclamado: Relator HC no STJ. Relator: Teori Zavascki. Brasília, DF, 17 fev. 2016b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10964246> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 22.328**. Reclamante: Abril Comunicações S/A. Reclamado: Juíza de Direito da 7ª Vara Cível do Foro Central da Comarca do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Roberto Barroso. Brasília, DF, 6 mar. 2018a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14784997> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 32.717**. Reclamante: Companhia Docas do Estado de São Paulo. Reclamado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 maio 2019c. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/fux-cassa-decisao-determinava-pagamento.pdf> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 30.157/MG**. Reclamante: Rede Vitoriosa de comunicações Ltda. Reclamado: Relator do AI nº 00095432-82.2018.8.13.0000 do Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 23 maio 2018f. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho870020/false> . Acesso em: 27 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso de Mandado de Segurança nº 19.260**. Recorrente: Caixa Econômica Federal de São Paulo. Recorrido: União Federal. Relator: Djaci Falcão. Brasília, DF, 4 nov. 1968e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115467> . Acesso em: 9 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 471.022/RS**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Comércio e Representações Corel LTDA. Relator: Carlos Britto. Brasília, DF, 29 out. 2008h. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho106083/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 87.049**. Recorrente: Prefeitura Municipal de Piracicaba. Recorrida: Empresa “O Diário Ltda.”. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Brasília, DF, 13 abr.1978a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181029> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 1.090.591/SC**. Recorrente: União. Recorrido: Docasul Assessoria, Consultoria e Comércio Internacional LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Brasília, DF, 25 abr. 2019b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral10543/false> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> .Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 mar. 2017c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2848329> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 116.121**. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Octávio Gallotti, DF, 11 de outubro 2000c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139> . Acesso em: 8 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 55.574**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Construtora Gondim Pamplona LTDA. Relator: Ministro Pedro Chaves. Brasília, DF, 3 jul. 1964a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=153988> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 68.538**. Recorrente: Caixa Econômica Federal. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Brasília, DF, 3 de dezembro de 1969g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=164576> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 101.441-5**. Recorrente: Guias Telefônicas do Brasil LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Porto Alegre. Relator: Sydney Sanches. Brasília, DF, 4 nov. 1987b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193785> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 237.718-6**. Recorrente: Município São Paulo. Recorrido: Província dos Capuchinhos de São Paulo. Relator: Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 29 mar. 2001a. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=255915> . Acesso em: 27 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 325.822-2**. Recorrentes: Mitra Diocesana de Jales e outras. Recorrido: Prefeito Municipal de Jales. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 18 dez. 2002g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260872> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 413.782/SC**. Recorrente: Varig S/A - Viação aérea Rio Grandense. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Marco Aurélio. Brasília, DF, 17 de março de 2005b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261795> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 578.562-9**. Recorrente: Sociedade da Igreja de São Jorge e Cemitério Britânico. Recorrido: Município de Salvador. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 21 maio 2008e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=547393> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.032**. Recorrente: União. Recorrido: Cortume Krumenauer SA. Relator: Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 jun. 2009h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604697> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 547.245**. Recorrente: Município de Itajaí. Recorrido: Banco Fiat S/A. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 2 dez. 2009i. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609062> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 474.132**. Recorrente: Inlogs Logística Ltda. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 12 ago. 2010d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617394> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.259**. Recorrente: A. Guerra S/A Implementos Rodoviários. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 12 ago. 2010e. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614536> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 580.264**. Recorrente: Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 16 dez. 2010f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628371> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 566.819/RS**. Recorrente: Jofran Embalagens LTDA. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 29 set. 2010h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618884> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Recorrente: American Virginia Indústria Comércio Importação e Exportação de Tabacos LTDA. Recorridos: União e outros. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 22 maio 2013c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 627.051**. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Estado do Pernambuco. Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 12 nov. 2014f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719433> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Casa de Caridade de Muriaé – Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 fev. 2017b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13686215> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 405.267**. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 6 set. 2018b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748459645> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 600.010/SP**. Recorrente: Caixa de Assistência dos Advogados de São Paulo. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 26 fev. 2010g. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609564> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A distribuidor de peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 8 out. 2014h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> . Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 470.520/SP**. Recorrente: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC). Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 17 set. 2013h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4894112> . Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 set. 2016h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517> . Acesso em: 1 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 330.817**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 8 mar. 2017c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630> . Acesso em: 1 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 54.190/CE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Construtora Gondim Pawplona Ltda. Relator: A. M. Ribeiro da Costa. Brasília, DF, 11 maio 1964c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=152832> . Acesso em: 31 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 210.251-2**. Recorrente: Instituição Beneficente Lar de Maria. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, DF, 17 nov. 1998d. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=242837> . Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 559.943**. Recorrente: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Recorrido: Abdalla Husein Humad ME. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 set. 2007c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=499836> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 635.659**. Recorrente: Francisco Benedito de Souza. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 8 dez. 2011f. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1804565> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.650/DF**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 17 set. 2015c. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10329542> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 781.601/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Fundação Médica do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, DF, 26 fev. 2010l. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho133476/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 535.922-3/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Associação Hospital de Caridade de Erval Seco. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, DF, 30 set. 2008h. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561505> Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 232/RJ**. Requerente: Centro de Cultura Prof. Luiz Freire. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília/DF, 2 ago. 1991. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=81759> . Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.024/RS**. Recorrente: Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo - Hospital . Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, 11 maio. 2009m. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho116216/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 377.934/RS**. Recorrente: Fundação Hospital de Clínicas de São Leopoldo – Hospital Centenário. Recorrido: União. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF, 10 jul. 2009l. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho117946/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.379/RS**. Recorrente: Sociedade Beneficente da Igrejinha. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília/DF. 18 mar. 2010m. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho136351/false> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF define tese que criminaliza não recolhimento intencional de ICMS. **Notícias STF**, Brasília, DF, 18 dez. 2019h. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=433114> . Acesso em: 30 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Brasília, DF, 13 dez. 1963i. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 324**. A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas. Brasília, DF, 13 dez. 1963g. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=324.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 342**. Brasília, DF, 13 dez. 1963f. Cabe agravo no auto do processo, e não agravo de petição, do despacho que não admite a reconvenção. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=342.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 468**. Após a E. C. nº 5 de 21.11.61, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o impôsto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades. Brasília, DF, 1 out. 1964b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=468.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 26 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547**. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Brasília, DF, 12 dez. 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=547.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 583**. Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano. Brasília, DF, 5 de dezembro de 1976a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=583.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 591**. A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados. Brasília, DF, 5 jan. 1977b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=591.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 31 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Brasília, DF, 13 out. 2003e. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=657.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição do estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Brasília, DF, 13 dez. 1963h. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=70.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 73**. A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, "a", da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais. Brasília, DF, 13 dez. 1963b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=73.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 730**. A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. Brasília, DF, 11 dez. 2003f. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=730.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 74**. O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. Brasília, DF, 13 dez. 1963c. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=74.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 75**. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão "inter vivos", que é encargo do comprador. Brasília, DF, 13 dez. 1963d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=75.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 76**. As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", Constituição Federal. Brasília, DF, 13 dez. 1963e. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=76.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 24 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF, 22 jun. 2015b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula811/false> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 8**. Diretor de sociedade de economia mista pode ser destituído no curso do mandato. Brasília, DF, 20 jun. 2008f. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 28 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Cível Originária nº 3.472. Relator: Ministro Edson Fachin, 24 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 291, 11 dez. 2020b. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345250499&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.341. Relator: Ministro Marco Aurélio, 14 abr. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 271, 12 nov. 2020c. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344964720&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.343. Relator: Ministro Marco Aurélio, 6 maio. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 273, 16 nov. 2020d. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344984917&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.362. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 288, 9 nov. 2020e. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345205092&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.586. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2 set. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 288, 9 nov. 2020f. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345205092&ext=.pdf>. Acesso em 6 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 20 mai. 2020. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, n. 270, 12 nov. 2020g. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344949311&ext=.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Previdência social no Brasil: situação financeira, estrutura e gestão dos regimes federais**. Brasília, DF: TCU, 2017h. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/9D/00/83/5E/E0A1F6107AD96FE6F18818A8/Previdencia_social_Brasil_situacao_financeira_estrutura_gestao_regimes_federais.pdf. Acesso em: 18 abr. 2020.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Interpreting plans: a critical view of scott Shapiro's planning theory of law. **Australian Journal of Legal Philosophy**, v. 37, p. 219-250, 2012a. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2206307. Acesso em: 4 jul. 2020.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Princípios, regras e conflitos normativos: um modelo para a justificação de decisões contra legem a partir da teoria jurídica de Robert Alexy. **Pensar**, Fortaleza, v. 15, n.2, p. 603-627, 2010.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012b.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CARVALHO, José Murilo de. **D. Pedro II**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito constitucional didático**. 5. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.69, 1997. Trabalho apresentado no 10º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1996, São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da capacidade contributiva como limitação constitucional do poder de tributar. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n.8, p. 417-424, jul./dez. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CASTRO, Paulo Rabello de. **O mito do governo grátis: o mal das políticas econômicas e as lições de 13 países para o Brasil mudar**. Rio de Janeiro: Edições de Janeiro, 2014.

CHILE. [Constituição (1980)]. **Constitución Política de la República de Chile**. Ministerio Secretaría General de la Presidencia.

CLEVE, Clémerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Normas jurídicas e preposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, p. 123, fev. 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; SANTIAGO, Igor Mauler; MOREIRA, André Mendes. **Direito, justiça e poder de tributar: questões fiscais das empresas de mineração: desafios para o desenvolvimento no Estado Democrático de Direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

COMBRARROS VILLANUEVA, Victória Eugênia. La interpretación económica como critério de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el impuesto sobre el patrimonio). **Revista Española de Derecho Financiero**, Civitas, n.44, p. 493, out./dez.1984.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. *In*: SANTI, E. (org.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica em debate**: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **O discurso científico na modernidade**: o conceito de paradigma é aplicável ao direito? Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; DUARTE, Bernardo de Souza Cruz. **Além do positivismo jurídico**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

DAHL, Robert Alan. Tomada de decisões em uma democracia: a Suprema Corte como uma entidade formuladora de políticas nacionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.252, 2009. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/issue/view/560>. Acesso em: 14 dez. 2020.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. **Taxation and investment in Germany 2017**. UK: Deloitte, 2017. Disponível em <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **RD Tributário**, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1998a.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. *In*: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (coord.). **Direito tributário**: os 30 anos do Sistema Tributário Nacional na constituição: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres. Recife: Ed. dos Organizadores, 2018. v.2. p. 83-107.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei nº 406/68; Progressividade. IPTU. *In*: DERZI, M.A.M (coord.). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 93-133.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre o desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (neutralidade), da seletividade e da capacidade contributiva nos impostos sobre o consumo. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Ano 11, n.516, p.181-197, jan./ago. 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Tipos e conceitos**: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. 2019. No prelo.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipos e conceitos: a incompatibilidade do modo de pensar por tipos as regras de competência tributária constitucionais. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, v. 30-31, 1998b.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e a tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015a. (Coleção federalismo e tributação, v.1).

DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e guerra fiscal no direito comparado**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015b. (Coleção federalismo e tributação, v.2).

DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e guerra fiscal no Brasil**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015c. (Coleção federalismo e tributação, v. 3).

DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e guerra fiscal**: uma perspectiva jurídico-filosófica. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015d. (Coleção federalismo e tributação, v.4).

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO, Valter de Souza. Da imunidade das subvenções para investimento nas parcerias público-privadas. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (org.). **Justiça fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A análise econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, p.327-352, 2013. Número especial em memória do Prof. Washington Peluso.

DIAS, Hugo Reis; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. Aspecto Material do ISSQN (Análise da Súmula Vinculante n. 31/STF – Não incidência de ISSQN sobre locação de bens móveis, a decisão do STF sobre leasing e seus desdobramentos e perspectivas). *In*: GODOI, M.S.; TEIXEIRA, A.A.; BREYNER, F.M.; LOBATO, V.S. (coord.). **Os repetitivos e súmulas do STF e STJ em matéria tributária (distinguishing e overruling)**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019. v. II.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ELKABBACH, Laure-Anne. *Édouard Philippe va recevoir vendredi les représentants des collectivités locales, annonce Gérald Darmanin Gérald Darmanin*. **Public Sénat**, 27 mai 2020. Disponível em: <https://www.publicsenat.fr/article/parlementaire/edouard-philippe-va-recevoir-vendredi-les-representants-des-collectivites>. Acesso em: 3 dez 2020.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução portuguesa de J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

EQUADOR. [Constituição (2008)]. **Constitucion de la Republica del Ecuador 2008**. Decreto Legislativo 0. Registro Oficial 449 de 20 out. 2008. Última modificación: 13 jul. 2011.

ESPAÑA. [Constituição (1978)]. Constitución española. **Boletín Oficial del Estado**, Madrid, 29 diciembre de 1978. Disponível em: <https://www.senado.es/web/conocersenado/normas/constitucion/index.html> . Acesso em: 27 jul. 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social. **RDA**, Rio de Janeiro, n. 66, p. 367-375, 1961.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha tributária, 1980. v. 1.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições neocorporativas: na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FERRAZ, Luciano; GODOI Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FRANÇA. [Constituição (1958)]. **Constituição da República Francesa**. Disponível em: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/portugais/constitution_portugais.pdf . Acesso em: 27 jul. 2020.

FRANÇA. **Código geral das comunidades locais e regionais**. *Paris: Légifrance*, [2020]. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006070633/LEGISCTA000006149214/1996-02-24/#LEGISCTA000006149214. Acesso em: 2 dez. 2020.

FRANÇA. Lei n° 2015-1785, de 29 de dezembro 2015 sobre finanças para 2016. **JORF n°0302, Paris, du 30 décembre 2015**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000031732865>. Acesso em: 2 dez 2020.

FRANÇA. Lei n° 2019-1479 de 28 de dezembro de 2019, sobre finanças para 2020. **JORF n°0302, Paris, du 29 décembre 2019**. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000039683923/>. Acesso em 2 dez 2020.

- FRANÇA. Ministério do Interior. Departamentos Ultramarinos e Territórios. Prazo para reembolso do IVA às comunidades. *JO Sénat, Paris, du 26/06/2008, page 1292*. Disponível em: <https://www.senat.fr/questions/base/2008/qSEQ080504241.html>. Acesso em 1 dez 2020.
- FRANÇA. **Código geral de impostos**. Paris: *Légifrance*, [2020]. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2020-12-03/. Acesso em: 2 dez. 2020.
- FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter. **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?** Belo Horizonte: Arraes editores, 2019.
- GALLO, Franco. **Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos**. Tradução de José Rozas Valdés y Francisco Cañal. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- GALUPPO, Marcelo Campos. **Da idéia à defesa: monografias e teses jurídicas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- GAMA, Tácio Lacerda. Controvérsias sobre a imunidade dos templos de qualquer culto na jurisprudência recente do STF. P. 846 cap. 47. In: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter. **30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação?** Belo Horizonte: Arraes editores, 2019. cap. 47, p. 846.
- GASPAR, Romain. *Versement du FCTVA: le rétropédalage du gouvernement*. **La Gazette.fr**, França, 25 juin. 2020. Disponível em: <https://www.lagazettedescommunes.com/685524/versement-du-ctva-le-retropedalage-du-gouvernement/>. Acesso em 3 dez 2020.
- GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GODOI, Marciano Seabra de *et al.* **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565/0> . Acesso em: 18 abr. 2020.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2006.
- GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- GONÇALVES, José Arthur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. **Los impuestos autonomicos de caracter extrafiscal**. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. **O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens**. Tradução de André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 14. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Malheiros editores, 2010.

GRECO, Marco Aurelio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRIMM, Dieter. **Constituição e política**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República federal da Alemanha**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. Imunidade recíproca e os serviços públicos na visão do Supremo Tribunal Federal. *In*: FRATTARI, Rafael; LOBATO, Valter. **30 anos da Constituição Federal de 1988**: uma nova era na tributação? Belo Horizonte: Arraes editores, 2019. cap. 12, p. 201-216.

HOSPITAL SÃO PAULO. Casa de Caridade de Muriaé. **Histórico**. Muriaé, MG: HPMAS, [200?]. Disponível em: <https://www.hsp.org.br/conteudo/detalhe/6/historico> . Acesso em: 2 abr. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro: IBGE, 2007. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=237312>. Acesso em: 6 jan. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de contas nacionais**: contas nacionais. Rio de Janeiro: IBGE, 1947-2011. Disponível em: <https://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49> . Acesso em: 29 jul. 2020.

JERVELUND, Christian *et al.* **La Tva Dans Le Secteur Public Et Le Accordées Dans L'intérêt Public**. Copenhague: Copenhague economics, 2013. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector_exemptions_conclusions_fr.pdf. Acesso em 3 dez 2020.

ITÁLIA. [Constituição (1947)]. **Constituição da República Italiana**. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf . Acesso em: 27 jul. 2020.

KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. Tradução de Sergio Tellaroli. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. Tradução de Alexandre Krug, Eduardo Brandão e Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução portuguesa. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. **Revista fisco**, Lisboa, n. 32, jun. 1991.

LEITE, Matheus Soares. **Teoria das imunidades tributárias**. São Paulo: PerSe, 2016.

LEÔNICIO, Vinícius. **A quarta filosofia de Jesus Cristo não pagou tributo**. [S.l.]: Editora Futuro, 2007.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações**, Campo Grande, MS, v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/inter/v20n1/1518-7012-inter-20-01-0239.pdf> . Acesso em: 4 jul. 2020.

LOBATO, Valter Souza; GONÇALVES, Nayara Atayde. Dever de fundamentação, coerência e integridade das decisões judiciais: uma análise do acórdão prolatado pelo STF no ARE 664.335. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, p. 188-211, jan./jun. 2019.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação e teoria do direito**. Tradução de Wáldea Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v.1.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da capacidade contributiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária, 1999. v.14, p.119-139.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MARIANI, Daniel; ALMEIDA, Rodolfo. As receitas e despesas do governo federal desde 1997. **Nexo Jornal**, São Paulo, 26 out. 2016 atualiz. 3 maio 2018. Disponível em: <https://www.nexojournal.com.br/grafico/2016/10/26/As-receitas-e-despesas-do-governo-federal-desde-1997>. Acesso em 04 jan. 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Manual do processo civil**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, CASADO OLLERO, Gabriel. **Curso de derecho financeiro y tributário**. 8. ed. Madrid: Tecnos, 1997.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos correios e telégrafos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, nov. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; GARCIA, Fátima Fernandes. Ação declaratória de constitucionalidade. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). **Ação declaratória de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MARTINS, Ricardo Muciato; PEREIRA, Mônica de Oliveira; BISPO, Juliana Claudia dos Santos Tamura; SIMPLÍCIO, Elaine de Araújo. A teoria da transcendência dos motivos determinantes e o controle de constitucionalidade no direito brasileiro. **Rev. Ciênc. Juríd. Soc.**, Umuarama, Paraná, v. 14, n. 1, p. 45-53, jan./jun. 2011.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 3. ed. rev., ampl. e atual. com a constituição federal de 1988. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **A (in)constitucionalidade da cobrança do IPVA no Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Faculdade de Direito Milton Campos, 2007.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Tarcízio de Almeida. **Direito constitucional do Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. 1. ed. 2. tiragem. Brasília, DF: Brasília Jurídica, 2002.

MERUSI, Fabio. **Il sogno di diocleziano: il diritto nelle crisi economiche**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013.

MÉXICO. [Constituição (1917)]. **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. Constitución publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada DOF 08-05-2020.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.940, de 29 de dezembro de 2003. Institui o Cadastro Técnico Estadual de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais TFAMG e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 30 dez. 2003.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (4ª Câmara Cível). **Apelação Cível nº 1.0000.00.273832-6/000**. Apelante: SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Apelado: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte/MG. Relator: Desembargador Almeida Melo. Belo Horizonte, MG, 17 out. 2002. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.00.273832-6%2F000&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em: 28 jun. 2020.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (Corte Superior). **Incidente de Inconstitucionalidade nº 1.0000.03.400830-0/000**. Requerente: Tripuí Transportes LTDA. Requerido: Estado de Minas Gerais. Relator: Cláudio Costa. Belo Horizonte, MG, 12 maio 2004. Disponível em:

<https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.03.400830-0%2F000&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar> . Acesso em: 8 jul. 2020.

MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MOREIRA, André Mendes. O federalismo brasileiro e a repartição de receitas tributárias. *In*: DERZI, Misabel Abreu; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Estado federal e tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015. p. 151-170. (Coleção federalismo e tributação, v.1).

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2013.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la capacidad contributiva. *In*: AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de derecho tributário: el derecho tributário y sus fuentes**. Tomo primero. Bogotá: Temis, 2001.

MUNSCH, Joël. *FCTVA : pourquoi ce n'est pas si simple. La lettre du cadre.fr*, 27 nov. 2014. Disponível em: <https://www.lettreducadre.fr/10211/fctva%e2%80%89-fonds-compensation-tva-pourquoi-ce-nest-pas-si-simple/>. Acesso em: 1 dez. 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) – Tributação de seus serviços. **Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual – Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 47, p. 9-25, jul./ago./set. 2002.

NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008. v. 4.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

NATIONAL performance review. *In*: AL GORE (Dire.). **Reinventar a administração pública – da burocracia à eficiência – relatório sobre o estado da administração pública americana e as opções fundamentais para a sua reforma**. 3. ed. Lisboa: Quetzal, 1996.

NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **O princípio de proibição de retrocesso social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

- NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. A consideração econômica no direito tributário. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). **Estudos tributários – em homenagem a Rubens Gomes de Sousa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- OLIVEIRA JÚNIOR, Dário da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartie Latin, 2008.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Paris: ONU, 1948.
- ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Resolução 36/55**. Declaração sobre a eliminação de todas as formas de intolerância e discriminação fundadas na religião ou nas convicções. Paris: ONU, 1981.
- PARAGUAI. [Constituição (1992)]. **Constitución de la República del Paraguay**. Assunción, 20 de junio de 1992.
- PAULA, Daniel Giotti de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (org.). **Direito tributário inclusivo**. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2009.
- PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Revista do Advogado, 2006.
- PEDRON, Flávio Quinaud. Que críticas do direito como integridade de Dworkin pode fazer contra a tese do livre convencimento motivado do magistrado? **Revista Eletrônica do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria**, Santa Maria, v. 13, n. 2, p. 754-774, jul./dez. 2018a.
- PEREIRA, Rodolfo Viana. **Direito constitucional democrático: controle e participação como elementos fundantes e garantidores da constitucionalidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- PERU. [Constituição (1993)]. **Constitución Política del Perú**. Oficialía Mayor del Congreso.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a.
- PIKETTY, Thomas. **A economia das desigualdades**. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2014b.

- PISCITELLI, Tathiane. Desonerações tributárias e desigualdades regionais. **Valor Econômico**. Brasília, DF, 4 jul. 2017. Legislação. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/5025618/desoneracoes-tributarias-e-desigualdades-regionais> . Acesso em 18 abr. 2020
- PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.
- PORTUGAL. [Constituição (1976)]. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> . Acesso em: 27 jul. 2020.
- REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- RECONDO, Felipe; WEBER, Luiz. **Os onze: o STF, seus bastidores e suas crises**. São Paulo: Companhia da Letras, 2019.
- RIBEIRO, Márcio Bruno. **Desempenho e eficiência do gasto público: uma análise entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina**. Rio de Janeiro: IPEA, dez. 2008. (Texto para discussão, n. 1368). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1368.pdf . Acesso em: 18 abr. 2020.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.
- RITTNER, Daniel. Estatais têm reajuste salarial menor, mas preservam 'regalias'. **Valor econômico**. Brasília, 17 set. 2018. Disponível em: https://www.valor.com.br/brasil/5848553/estatais-tem-reajuste-salarial-menor-mas-preservam-regalias?utm_source=newsletter&utm_medium=e%E2%80%A6 . Acesso em: 21 set. 2018.
- ROCHA, Eduardo Morais da. A praticidade como sinônimo da desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência. **Rev. SJRJ**, Rio de Janeiro, n. 33, p. 69-87, 2012.
- ROCHA, Eduardo Morais da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.
- ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. **Introdução ao estudo das taxas: doutrina e jurisprudência**. [S.l.]: Editora de Direito, 2002.
- SALGADO, Joaquim Carlos. Apresentação. In: SCHMITT, Carl. **Legalidade e legitimidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, xvi-xvii.
- SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.
- SANCHES, J.L. Saldanha. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: Lex, 1998.
- SANT'ANNA, Ivan. **1929: quebra da bolsa de Nova York: a história real dos que viveram um dos eventos mais impactantes do século**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.
- SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, José Luis Gomes da. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, Taubaté, São Paulo, v. 2, n. 1, p. 22-41, jan./abr. 2005. Disponível em: <https://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/51/46> . Acesso em: 5 jul. 2020.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

- SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.
- SCHMITT, Carl. **Legalidade e legitimidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- SILVA, Maurício Corrêa da; SOUZA, Fábila Jaiany Viana de; ARAUJO, Aneide; SILVA, José Dionísio Gomes da. Análise das Despesas Sociais do Governo Federal no Período de 1988 a 2010. **Holos**, Natal, RN, ano 30, v. 6, 2014. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/b18a/a6010bc9014271f07ca50ebce1304c285dfe.pdf> . Acesso em: 18 abr. 2020.
- SILVA, Suzana Tavares da. **Direitos fundamentais na arena global**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra: Coimbra University Press, 2011.
- SILVA, Suzana Tavares da. **Direito fiscal: teoria geral**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra; Coimbra University Press, 2013a.
- SILVA, Suzana Tavares da. **As taxas e a coerência do sistema tributário**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2013b.
- SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, p. 607-630, 2003.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Interesse Público**, Sapucaia do Sul, ano 6, n. 29 , p. 159-196, jan./fev. 2005.
- SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano II, n.4, p.125-154, abr./jun. 1978.
- TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. 18 ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, segurança e justiça. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

- TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. *In*: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.
- TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- UCKMAR, Victor. **Direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. **OJ L 347**, 11 dez. 2006, p. 1-118. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em: 1 dez. 2020.
- UNITED STATES. [Constitution (1787)]. **The United States Constitution**. Filadélfia, 17 Sept. 1978. Disponível em: https://www.usconstitution.net/xconst_A1Sec8.html . Acesso em: 28 jul. 2020.
- URUGUAI. [Constituição (1967)]. **Constitución de la República**. Constitución 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.
- VALADÃO, Marcos Antônio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. El principio de igualdad. *In*: AMATUCCI, Andrea (coord.). **Tratado de derecho tributário: el derecho tributário y sus fuentes**. Bogotá: Temis, 2001. T. 1.
- VARSANO, Ricardo *et al.* **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 1998. (Texto para Discussão, n. 583). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/td_0583.pdf . Acesso em: 5 jul. 2020.
- VASCONCELOS, Andreoni Fernando. **Coerência e direito tributário**. 2013. 209 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013.
- VENEZUELA. [Constituição (1999)]. Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela. **Gaceta Oficial Extraordinaria**, nº 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999.
- WALDRON, Jeremy. **The right to private property**. Oxford: Clarendon press, 1988.
- XAVIER, Alberto *et al.* **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- YAMAO, Celina. A história do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – do IVM ao ICMS. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**, Curitiba, v. 3, n. 36. 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681> . Acesso em: 5 jul. 2020.