

20 ANOS DA CONSTITUIÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Octavio Campos Fischer

Palavras-chave

Sistema Constitucional Tributário – Constituição Federal do Brasil de 1988 – Direitos Fundamentais dos Contribuintes

Keywords

Constitutional Tax System – Brasil's Federal Constitution of 1988 – Tax Payers's Fundamental Rights

Biografia

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR, Professor de Direito Tributário da UniBrasil (Mestrado, Graduação e Especialização) e Advogado em Curitiba.
E-mail:
octavio@octaviofischer.com.br

RESUMO

Este estudo pretende analisar alguns dos principais Direitos Fundamentais que a Constituição Federal do Brasil de 1988 estabeleceu para proteger os contribuintes. Algumas importantes reflexões devem ser feitas por toda a sociedade brasileira e suas instituições neste especial momento no qual a Constituição completa 20 anos de idade. Embora seja uma Lei Fundamental jovem, a Constituição brasileira tem sido muito alterada, a cada ano, e, no que se refere à matéria tributária, o Governo, com o apoio do Congresso, quer aprovar uma nova Reforma. A idéia é sempre boa. A questão, porém, é: boa para quem? Para os contribuintes ou para o Governo? Algo, porém, deve ficar claro: uma Reforma, qualquer Reforma, deve preservar os Direitos Fundamentais. Este é o motivo pelo qual entendemos importante consignar nossa compreensão acerca dos “Direitos Fundamentais dos Contribuintes”.

ABSTRACT

This study aims to analyze some of the main Fundamental Rights that the Brazilian Federal Constitution of 1988 dedicated to protect tax payers. Some important reflections must be made by the whole Brazilian society and its institutions in this special moment when the Constitution reaches 20 years old. Although a young Fundamental Law, Brazilian Constitution has been changed a lot, each year, and, concerning the tax issues, the Government, with the support of the Congress, wants to approve a new reform. The idea is always good. The question, however, is: good for whom? Tax payers or Governments? One thing has to be clear: a reform, any reform, has to preserve the fundamental rights. It's that why it's important to know what we mean by “Tax Payer's Fundamental Rights”.

1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Sistema Constitucional Tributário é composto por três blocos de normas. Um grupo de normas que se refere à atribuição de competências tributárias; um grupo de normas que se refere às limitações a essas competências e, por fim, um terceiro grupo de normas que regula a repartição e destinação das receitas tributárias.

A Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, apesar de composta de apenas de três dispositivos (arts. 150 a 152), dedicou ao tema “Das Limitações do Poder de Tributar” um grande número de normas.

Historicamente, é a primeira Constituição brasileira que ordenou e sistematizou as normas constitucionais protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes um espaço próprio, dentro do capítulo do Sistema Tributário, e, assim, conferindo-lhes uma posição de destaque e de maior visibilidade.

É certo que nas Constituições anteriores, em maior ou menor medida, o tema sempre foi considerado¹. Entretanto, destaque-se que, com a Emenda nº 18/65, a constitucionalização da matéria tributária tornou-se mais robusta, detalhista e racional. Na Constituição de 1946, as normas tributárias ainda não possuíam um espaço próprio, tendo sido albergadas dentro do Capítulo das “Disposições Preliminares” do Título I, que regravava o tema “Da Organização Federal”. Referida Emenda, todavia, promoveu uma verdadeira guinada. O seu art. 1º deu o tom da mudança já nas suas primeiras palavras, anunciando que trataria não apenas da tributação, mas do “Sistema Tributário Nacional” como um todo. Foram criados, então, vinte e sete artigos para regular a discriminação de competências, rendas e as garantias dos contribuintes. Sob este aspecto formal, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69, também, mantiveram a idéia de reservar um capítulo próprio para tratar longamente da tributação.

Já a Constituição de 1988 foi além. Não só continuou a tradição de regular extensamente a matéria tributária, como abriu um espaço próprio no seu Título VI para prescrever alguns dos mais importantes (e não todos, diga-se de passagem) direitos e garantias dos contribuintes.

Com o presente estudo, pretendemos analisar os dispositivos constitucionais que mais diretamente se referem ao tema “Limitações ao Poder de Tributar”. Assim, nossa atenção estará predominantemente voltada para os

1 Como lecionava *Aliomar Baleeiro*, “De modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçadas no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no País desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público” (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2).

arts. 150-152 da CF/88.

2 – ANÁLISE DO ART.150

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

O caput do art. 150 da CF/88 contém dois importantes comandos. De um lado (...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios), impõe um rol expressivo de proibições aos entes federativos para o exercício de suas competências tributárias (legislativa e administrativa). De outro (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*), estabelece que este rol não é taxativo.

No conjunto, é necessário reconhecer que, através deste dispositivo, a Constituição deixa claro que as normas constitucionais limitadoras do poder de tributar têm uma natureza dúplice. Ao mesmo tempo em que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Especificamente, é importante frisar que estamos diante de *direitos e garantias fundamentais de 1ª dimensão aplicáveis às relações tributárias*, no sentido de que representam uma resistência e uma oposição em relação ao Estado²⁻³.

Este reconhecimento implica conseqüências importantíssimas para a interpretação e a aplicação do sistema tributário brasileiro como um todo.

Primeiro, porque, sendo normas de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, par. 4, inc. IV da CF/88. Assim, mesmo Emendas Constitucionais não podem suprimi-las, atingir seu núcleo essencial ou inviabilizar a realização dos valores por elas veiculados⁴.

2 BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 517.

3 Trata-se de orientação abraçada, inclusive, pelo *Supremo Tribunal Federal*: “O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes” (ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU I de 19.02.1993, p. 2032).

4 Esta discussão é extremamente complexa. Para maiores considerações, veja-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte* (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000. Importante mencionar que, no julgamento da ADIN nº 939, acerca do antigo IPMF, o *Supremo Tribunal Federal* reconheceu que as imunidades e os princípios são cláusulas pétreas, não podendo ser afrontadas sequer por Emenda Constitucional” (ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165). Todavia, mais recentemente, o *Supremo Tribunal Federal* já teve oportunidade de se manifestar no sentido de não enxergar de forma ampla as cláusulas pétreas, ao analisar a revogação de uma imunidade

Segundo, que o atual estágio da Teoria Constitucional reconhece que os direitos fundamentais formam o núcleo da Constituição, de sorte que toda e qualquer interpretação constitucional deve dar prioridade para a eficácia deles. Assim, leciona *Willis Santiago Guerra Filho*, com a Constituição de 1988, que instaurou o padrão do Estado Democrático de Direito, “A interpretação constitucional...pressupõe... uma teoria dos direitos fundamentais”⁵, porque, nas lições de *Paulo Bonavides*, estes “são a bússola das Constituições”⁶.

Terceiro, não podemos esquecer que, para além da sua *dimensão subjetiva*, que corresponde “...à exigência de uma ação negativa...ou positiva...”⁷, os direitos fundamentais possuem uma *dimensão objetiva*, alcançando “...a estatura de normas que filtram os valores básicos da sociedade política e os expandem para todo o direito positivo. Formam, pois, a base do ordenamento jurídico de um Estado democrático”⁸. Esta dimensão faz com “...que o bem por ele tutelado seja visto como um valor em si, a ser preservado e fomentado”⁹. Assim, pode soar simples demais, porém é sempre bom deixar claro que o Estado existe, primordialmente, em função da realização e proteção dos direitos fundamentais, sem os quais não teria razão de existir.

Mas, como dissemos acima, os direitos fundamentais aplicáveis às relações tributárias não encontram no art. 150 da CF/88 um rol taxativo. Aliás, ainda que desnecessariamente, este dispositivo estabeleceu uma *cláusula de abertura* para outros direitos e garantias fundamentais (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*), prescritos nos demais comandos do próprio sistema tributário ou da Constituição como um todo, inclusive considerando-se o contido no §2º do art. 5º da CF/88. De fato, é indiscutível que o Título VI (sistema tributário) também estatuiu direitos fundamentais em outros dispositivos, a exemplo dos princípios da capacidade contributiva (art. 145...), da não-cumulatividade e da proibição de bi-tributação (art. 154, I, e 195, par. 4o, CF/88). Para além disto, não há como tributária pela Emenda Constitucional nº 20/98: “1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétreia. 2. Esta norma não consagra direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente” (RE 372600/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 23/04/2004, p. 40).

5 *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 31.

6 *Op. cit.*, p. 553.

7 BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais. In: _____; COELHO, Inocêncio Mártires & MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 152.

8 *Idem*, *ibidem*, p. 153.

9 *Idem*, *ibidem*, p. 153.

negar que os demais direitos fundamentais do cidadão oponíveis ao Poder Público, igualmente, são aplicáveis à atividade tributária.

Enfim, cumpre situar que nos distanciamos da disputa teórica a respeito da distinção entre princípios, regras e postulados. Por razões que extrapolam o objetivo do presente trabalho, adotamos, ao contrário da doutrina mais respeitada¹⁰, o pensamento tradicional e sustentamos a consagrada e clássica lição de *Celso Antônio Bandeira de Mello*. Assim:

“Princípio (...) 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”¹¹.

Esta tomada de posição é necessária apenas para não restar dúvida quanto ao fato de que, em nosso entendimento, legalidade, irretroatividade, anterioridade tributárias, dentre outras, continuam a ser princípios e não regras, nem postulados.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O inc. I do art. 150 da CF/88 prevê um dos mais relevantes princípios constitucionais, o princípio da legalidade tributária¹².

Todavia, sua real estatura não é alcançada apenas pela leitura isolada deste dispositivo. Faz-se necessário conjugá-lo com o prescrito no art. 5º, II¹³ e no art. 37¹⁴, ambos da CF/88, que nos levam a três facetas interligadas desse princípio: a) *legalidade constitucional* (princípio da constitucionalidade), porque a instituição e regulamentação dos tributos somente podem ser feitas com autorização constitucional e nos limites desta; b) *reserva de lei*, porque, além de autorização constitucional, a instituição e estruturação dos tributos somente pode ser feita por lei e c) *legalidade administrativa*, na medida em que a *cobrança* e a *fiscalização* dos tributos somente podem ser feitas nos limites em que autorizadas e reguladas por

10 Sobre a distinção, veja-se o importante estudo: ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

11 *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 841-842.

12 Já, na Constituição de 1891, tínhamos, no §30 do art. 72, que contemplava a “Declaração de Direitos”, a determinação de que: “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado *sinão (sic)* em virtude de lei que o autorize”.

13 “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

14 “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...”.

lei¹⁵.

Normalmente, o princípio da legalidade tributária é associado à histórica idéia de que o tributo somente pode ser criado por lei porque esta é fruto da vontade da população, manifestada por seus representantes no Parlamento. Isto é, sem lei, o governo não tem autorização popular para exigir o tributo¹⁶. Assim concebido, a legalidade tributária alcançou um nível quase mítico dentro do direito tributário. Entretanto, cumpre enfrentarmos o problema de que, ao menos no Brasil e de longa data, não temos legitimidade no espaço político-representativo para sustentar que é através da lei que os cidadãos consentem que o poder público realize a tributação. Isto é, parece-nos difícil aceitar a idéia de que a legalidade tributária é sinônimo de *auto-tributação*. Porque, tomando de empréstimo as lições de *Carlos de Cabo Martín*, “...a lei tem gozado de uma legitimação vaga...”, que encontra sua origem “... na referência imprecisa, mas irresistível, que é a ‘vontade geral’”¹⁷, que, todavia, não se sustenta diante da crise de representatividade do Parlamento.

Por evidente que tal afirmação não significa qualquer desprezo de nossa parte para com o princípio da legalidade tributária ou a defesa de que o Poder Executivo pode legislar para criar e regular tributos. A importância de tal princípio é inquestionável, deixe-se bem claro. Bem por isto, não podemos aceitar que o mesmo seja envolto em concepções fantasiosas que nada contribuem para sua eficácia. A legalidade tributária, antes de ser justificada como um instrumento de legitimação popular do tributo, deve ser vista como um dos melhores instrumentos para concretizar a idéia de Estado de Direito e o valor segurança jurídica.

Justamente por isto, rechaçamos a utilização de medida provisória para a criação e a estruturação dos tributos. Certo que, para tanto, devemos considerar que o §1º do art. 62 da CF/88, não apresenta um rol taxativo de proibições para esse instrumento, bem como que o §2º do mesmo dispositivo não pode ser considerado como válido e capaz de legitimar o uso de medida provisória em tal matéria, com o simples argumento de que foi trazido para o ordenamento por uma Emenda Constitucional.

Sinteticamente, dentre outros fortes argumentos¹⁸, partimos da idéia de

15 Cumpre mencionar que a legalidade tributária tem seu conteúdo complementado, também, pelo §6º *infra*.

16 A evolução histórica desta idéia de consentimento popular para a cobrança do tributo pode ser aprofundada na clássica obra: UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2ª ed., Tradução Marco Aurélio Greco, São Paulo: Malheiros, 1999.

17 Sobre el concepto de ley. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 77.

18 Veja-se, a respeito, nosso estudo: FISCHER, Octavio Campos. Algumas notas sobre Medidas Provisórias, Tributação e Estado Democrático de Direito. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

que, historicamente, apenas podemos falar em direito tributário, enquanto conjunto de normas disciplinadoras da tributação (esta, sim, sempre existiu), quando o Estado, na sua atividade tributária, passa a ser limitado pelo direito, deixando de legitimá-la com base no simples *poder de império*¹⁹. A relação tributária passa, então e em tese, de relação de poder para relação jurídica. É neste momento que se consolida a importância do princípio da legalidade para registrar a transferência da titularidade da máquina de fazer leis das mãos do Executivo para as mãos do povo, guiadas, no entanto, por representantes escolhidos por este. Assim, como leciona *Vinício Ribeiro*, “A vontade do Rei não podia prevalecer mais sobre os costumes constitucionais firmados no Direito Natural e em que se alicerçavam os direitos individuais e as liberdades dos cidadãos. (...) Os interesses da Administração, assim como as suas relações com os particulares, estavam submetidos ao direito comum dos cidadãos”²⁰. Em suma, no Estado de Direito, o Estado – personificado no Executivo – não pode ser a fonte ejetora de comandos normativos contra o cidadão.

Após a segunda metade do século XX, os países ocidentais caminharam para adotar uma outra fórmula: a do Estado Democrático de Direito. Com diferenças terminológicas na maioria dos países, o que se pretende, de forma geral, é superar tanto um modelo de Estado de Direito, como um modelo de Estado Social. Nas palavras de *Jorge Reis Novaes*, a partir da idéia de Estado Social e Democrático de Direito, sugere-se “a confluência...de três elementos que poderíamos sintetizar por: a segurança jurídica que resulta da protecção dos direitos fundamentais, a obrigação social de configuração da sociedade por parte do Estado e a autodeterminação democrática”²¹. Portanto, no Estado Democrático de Direito não se abandonam as conquistas do Estado de Direito. Ao contrário, estas devem ser preservadas para que o Estado possa legitimar a sua atuação na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Desta forma, é importante reconhecer que, por mais que o tributo seja um dos instrumentos mais relevantes para tal desiderato, não se pode admitir, hoje, a sua exigência sem o respeito aos limites constitucionais. *Os fins não mais justificam os meios*, como se tentou pregar e realizar nos Estados Sociais de cunho autoritário. Os fins devem ser buscados, sim, mas dentro das *regras do jogo constitucional*.

A partir destas considerações, temos que é inadmissível a utilização de medida provisória em matéria tributária, justamente porque isto significa retroceder o Estado à formulação do Estado Absolutista; pré-Estado de Direito. É reconhecer que a relação tributária deixa de ser uma relação jurídica para ser considerada uma

19 Fórmula que, atualmente, vem sendo aplicada sob a idéia de *supremacia do interesse público*.

20 *O Estado de Direito e o princípio da legalidade da administração*. 2ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1981, p. 29.

21 *Contributo para uma teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito*. Coimbra, 1987, p. 224.

relação de poder, formalizada em textos normativos. Isto porque se admitirmos que o Executivo, que participa da relação tributária, tem o poder para ditar tal relação, significa reconhecer que as regras do jogo não são postas de forma imparcial, mas sim impostas por uma das partes interessadas, unilateralmente. É dizer, “Se o governo pudesse definir, ele próprio, os limites do seu poder de *imperium* a garantia institucional das liberdades civis e políticas estaria perdida”²². E aí já não se tem Estado de Direito; quanto mais um Estado Democrático de Direito. Frise-se: Estado de Direito – que está contido no Estado Democrático de Direito – significa que o Estado se submete ao direito. Não é um *Direito do Estado*. Portanto, medida provisória para regrear o relacionamento Estado-cidadão significa a própria antítese do Estado de Direito, porque já não se tem mais o Estado-Executivo obediente ao Direito, mas seu dono e produtor. Daí que, apesar de ter *força de lei*, não poderá atuar em todos os quadrantes autorizados, constitucionalmente, à lei. Portanto, não poderá atuar para criar, estruturar e aumentar tributos.

Claro que não podemos esquecer que a própria Constituição autoriza, excepcionalmente, o Poder Executivo a majorar certos tributos²³. Mas, trata-se de uma pequena e bastante restritiva exceção (para alguns, uma *aparente exceção*) ao princípio da legalidade tributária e que foi estabelecida pelo próprio Poder Constituinte Originário.

Para além do que dissemos até aqui, é importante lembrar que, regra geral, o instrumento normativo, por excelência, para injetar normas tributárias primárias no ordenamento brasileiro é a lei ordinária. Excepcionalmente, exige-se lei complementar (arts. 148; 153, VII; 154, I e 195, §4º).

Por outro lado, não se pode interpretar a prescrição do art. 146, III da CF/88, no sentido de exigir que, antes da criação de cada tributo, deve-se ter uma lei complementar nacional que estabeleça normas gerais a seu respeito²⁴, sob pena, inclusive, de ofensa ao princípio federativo.

Entretanto, o alcance do princípio da legalidade não para por aí. É necessário dizer que ele não se traduz em mera autorização para que a lei apenas estabeleça que está criado um tributo. Veja-se, por exemplo, o caso do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88). Não basta que a lei complementar estatua que está criado tal tributo. Em razão do valor segurança jurídica, desdobra-se da legalidade a idéia de tipicidade tributária²⁵, porque a lei deve estabelecer minuciosamente todos

22 COMPARATO, Fábio Konder. A “questão política” nas medidas provisórias. In: *Op. cit.*, p. 90-91.

23 §1º do art. 153: “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”.

24 Sobre esta questão, há orientação firme no *Supremo Tribunal Federal* (Recurso Extraordinário nº 236931, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJU I de 29.10.1999).

25 A idéia de *tipicidade* que adotamos é aquela advinda das clássicas lições de *Alberto Xavier* (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978), mas não desconhecemos

os elementos que impliquem na estruturação do tributo. Diga-se de outra forma, a lei deve estabelecer rigorosamente todos os critérios da *regra-matriz de incidência tributária* (na hipótese, os critérios material, espacial, temporal e pessoal e, na consequência/mandamento, as determinações objetiva e subjetiva²⁶).

Assim, é sempre importante frisar – ainda que, para alguns, isto possa ser bastante óbvio - que “A legalidade tributária implica...não a simples *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta de lei*”²⁷, justamente para evitar que a Administração Pública, ao arrecadar e fiscalizar os tributos, supere e afronte, por vias indiretas e obscuras, o art. 150, I da CF/88, com a edição de normas secundárias que acabem por decidir se o tributo é ou não devido ou em que medida é devido.

É bom lembrarmos que, ao contrário do que se passa no direito penal, no Brasil, a tipicidade tributária é mais rígida. Atinge fortemente tanto a hipótese quanto a consequência da *regra-matriz*, trabalhando (ao máximo) para retirar da Administração Pública toda e qualquer possibilidade, ainda que de forma indireta, de edificação de um tributo (salvo, como dissemos *supra*, no caso do §3º do art. 153 da CF/88). Assim, se no direito penal, apesar do fato punível ser um fato típico/legal, é possível que o Poder Judiciário escolha a mais adequada consequência, dentre aquelas ofertadas pela lei (por exemplo, pode escolher, nos limites da lei, a quantos anos de reclusão uma pessoa será condenada), no direito tributário brasileiro o aplicador da lei (o Poder Executivo) não deve ter voz no estabelecimento do quanto deve ser pago pelo contribuinte²⁸.

as modernas contribuições, especialmente a partir de *Misabel Derzi (Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988). Em nosso entender, basta que esta opção reste clara para o leitor, o que não prejudicará a realidade que se pretende projetar, pois não existe uma relação de congruência ontológica entre palavra e realidade.

26 Sobre este específico tema, ver nossas considerações em: FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 24-42. Sobre o critério pessoal na hipótese de incidência, reformulamos nossa anterior proposta e passamos a considerá-lo como um importante critério para a estruturação da *regra-matriz de incidência tributária*.

27 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 112.

28 Temos consciência, porém, de que esta construção teórica encontra algumas resistências em modernos doutrinadores e em alguns setores da jurisprudência, que alegam ser impossível e inadmissível uma concepção tão rígida e rigorosa da legalidade (Para uma compreensão atual da polêmica a respeito, veja-se: RIBEIRO, Ricardo Lodi & ROCHA, Sérgio André [coord.]. *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008). Alega-se, por exemplo, que, por maior que seja a boa vontade do legislador, há situações de fato que não se consegue traduzir de forma perfeita na linguagem legal, especialmente porque esta, derivada que é da linguagem comum, é permeada por palavras vagas, ambíguas, indeterminadas e imprecisas. Entretanto, este reconhecimento não nos autoriza a abdicar da tarefa da legalidade tributária de propiciar segurança jurídica à sociedade. Enquanto princípio, a legalidade tributária exige que sua aplicação (legislativa e administrativa) trabalhe para rechaçar (ao máximo) interferências do Poder Executivo na construção e na cobrança do tributo. Assim, não é somente porque

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O princípio da igualdade é um valor constitucional multifacetário e, portanto, de difícil compreensão e aplicação, inclusive no direito tributário²⁹. Sua importância, porém, é inquestionável. *Geraldo Ataliba* dizia ser “...a pedra de toque do regime republicano”³⁰.

Normalmente, ensina-se que se está de acordo com a isonomia quando *os iguais são tratados igualmente e os desiguais são tratados desigualmente*. O problema, porém, está em saber quem são *os iguais* e quem são *os desiguais*, porquanto “... nunca dos personas o dos situaciones vitales personales son iguales en todos los respectos”³¹. Assim, *J.J. Gomes Canotilho* indaga: “o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de uma forma igualmente justa?”³². Afinal, como bem pondera *Carlos Roberto Siqueira Castro*, “É muito pouco,...., exigir-se à sombra da regra igualitária, tão apenas o tratamento igual para os iguais, eis que tal possibilitaria ao legislador toda sorte de discriminação, por mais despropositadas e carentes de fundamento que pudessem ser. (...) Nessa linha, poder-se-ia estabelecer, por absurdo que pareça, tratamento legislativo distinto entre proprietários de automóveis verdes e proprietários de automóveis amarelos, ou entre canhotos e destros, para fins de habilitação em concurso público...”³³

Por outro lado, a Constituição de 1988, na tentativa de evitar discriminações arbitrárias a valores sensíveis à sociedade acabou por tornar absolutos alguns critérios de diferenciação, como o sexo, a raça, a cor, a idade, a origem e *quaisquer outras formas de discriminação* (inc. IV do art. 3º), sem contribuir muito para a a linguagem é repleta de imperfeições e aberturas - como também, não é somente porque temos abusos e fraudes cometidas por determinados contribuintes - que vamos abraçar a relativização dos direitos e garantias fundamentais sem mais nem menos. Afinal, não podemos esquecer que, muito além de serem direitos subjetivos, eles são valores objetivos indicados por uma comunidade como fundamentais para termos um padrão civilizatório mínimo. Suas imperfeições devem ser superadas e não utilizadas para sua denegação ou restrição.

29 Para um aprofundamento, veja-se: ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

30 República e constituição. São Paulo : RT, 1985, p. 134.

31 ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 386-387.

32 *Direito constitucional e teoria da constituição*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 426.

33 *A Constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 384.

compreensão da igualdade. A rigor, temos aí uma norma com um impacto retórico bastante forte, mas cujo conteúdo restou bastante prejudicado pela redação do seu texto. Em uma primeira aproximação, o leitor não versado na técnica jurídica pode pensar que jamais será admitida qualquer espécie de diferenciação com base nos critérios acima elencados. Depois, se parar para pensar um pouco mais, pode alcançar a conclusão de que está proibida qualquer forma de discriminação, sendo que todos na sociedade devem ser tratados da mesma forma, sem qualquer tipo de distinção! Ou seja, a cláusula “quaisquer outras formas de discriminação” é de tal forma ampla que anula os efeitos da primeira parte do dispositivo, o qual pode ser reduzido ao seguinte: *é vedada qualquer forma de discriminação* (e que, na leitura de um leigo, pode ser compreendido no sentido de que ninguém pode ser tratado diferentemente).

É evidente, porém, que não podemos respaldar uma tal leitura do texto constitucional, sob pena, inclusive, de anularmos o próprio princípio da igualdade, que, no seu núcleo, não só admite como exige que sejam feitas certas discriminações.

Na tentativa de superar os paradoxos que o tema encerra, *Celso Antônio Bandeira de Mello* leciona que não podemos resolver o problema da isonomia tornando absolutos alguns critérios de distinção ou equiparação. Não podemos dizer, por exemplo, que nunca será possível haver uma discriminação com base no sexo, na raça ou na idade (ou, em nosso caso, sem considerar exclusivamente a capacidade contributiva). Para ele, “qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico”³⁴. Afinal, “nada obsta que sejam admitidas apenas mulheres – desequiparação em razão de sexo – em concursos para preenchimento de cargo de ‘polícia feminina’”³⁵!

Bem por isto, *J. J. Gomes Canotilho*, com suporte em *Podlech*, afirma que a igualdade é *relacional*, no sentido de pressupor uma *relação tripolar*: “o indivíduo *a* é igual ao indivíduo *b*, tendo em conta determinadas características”³⁶. Nesta seara, para além da análise do critério (características), *Celso Antônio Bandeira de Mello* entende ser necessário verificar se há *correlação lógica/justificativa racional/fundamento lógico* entre o critério escolhido para efetuar a discriminação e o tratamento diferenciado realizado pela norma³⁷.

É claro que ao sustentarmos esta orientação não podemos deixar de reconhecer nela uma forte carga de subjetividade do operador jurídico, porquanto não temos uma pauta *a priori* ou um critério objetivo e universal para

34 Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 17.

35 Idem, loc. cit.

36 Op. cit., p. 426.

37 Op. cit., p. 21.

determinarmos de forma precisa e inquestionável o que seja uma *justificativa racional* ou um *fundamento lógico*.

Este pensamento, porém, deve ser bem compreendido para não produzir uma indevida redução da isonomia apenas à idéia de *proibição de arbítrio*: seria ofensivo à igualdade um tratamento diferenciado que se mostrasse arbitrário, sem correlação lógica entre o critério escolhido e o tratamento confeccionado pela norma. Mais do que isto, o princípio em tela deve impor a busca por uma tributação justa e não apenas não-arbitrária.

Nesta trilha, para muitos, a isonomia tem como desdobramento lógico o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a tributação deve atingir todos aqueles que possuem condições financeiras para arcar com as despesas públicas, mas sempre de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Em suma, *deve pagar mais quem tem mais condições e pagar menos quem tem menos condições para tanto*.

Entretanto, não podemos tornar a capacidade contributiva um critério absoluto e exclusivo para o manejo da tributação. Porque, em muitas situações, o ordenamento jurídico não só autoriza como, também, impõe uma tributação diferenciada à luz de outros critérios. Basta lembrarmos da tributação extrafiscal, com o intuito de obter do contribuinte uma determinada conduta (comissão ou por omissão). É certo que qualquer modalidade de tributação não poderá aniquilar o *mínimo vital* e tornar-se similar a um *confisco*, mas na extrafiscalidade o ordenamento possibilita que o Poder Público trabalhe com níveis um pouco mais elevados de tributação com o intuito de forçar o contribuinte a comportar-se de certo modo. O importante, porém, é considerar que, neste caso, a tributação, ainda que não atinja patamares confiscatórios, será diferenciada a partir de outro critério que não a capacidade contributiva de forma exclusiva³⁸.

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Há, na letra “a” do inc. III do art. 150 da CF/88, a previsão da parte mais robusta do princípio da irretroatividade tributária. Não a única, porém. É dizer, tal princípio não se reduz a este dispositivo constitucional.

Mesmo assim, é importante ressaltar que o dispositivo em comento projeta uma norma constitucional que não possui qualquer exceção. É dizer, não há autorização constitucional de espécie alguma para que ato normativo que institua ou aumente qualquer tributo possa incidir sobre fatos ocorridos antes do início

38 Estamos, aqui, mencionando a *capacidade contributiva relativa*, pois a *capacidade contributiva objetiva* sempre deverá ser respeitada, enquanto determinação para que o legislador escolha como fatos tributáveis apenas fatos economicamente relevantes.

da sua vigência. Nem mesmo o ato normativo que, pretensiosamente, apresente-se como tendo natureza interpretativa³⁹.

Impõe observar que a proibição de irretroatividade para normas instituidoras ou majoradoras de tributos somente tem sentido para aquelas situações em que não se aplica o princípio da anterioridade em quaisquer de suas modalidades. Afinal, se um tributo não é exceção a este princípio, então, a norma que o institua ou que o aumente sequer poderá produzir efeitos na data em que for publicada ou que entrar em vigor; quanto mais será lícito cogitar-se de eventual incidência retroativa.

Todavia, como anunciamos acima, o princípio da irretroatividade tributária é mais amplo que esse comando constitucional, pois serve como um instrumento poderosíssimo de *proteção da confiança legítima do cidadão em relação a todo e qualquer ato do poder público*. Tem por finalidade evitar que alterações mais onerosas para o cidadão no regramento das relações tributárias sejam aplicáveis retroativamente. Neste sentido, sua aplicação amplia-se para atos do Poder Executivo⁴⁰ e, em certas situações, do próprio Poder Judiciário⁴¹.

Neste caso, é importante frisar que o princípio da irretroatividade não se aplica se a posterior lei tributária punitiva for mais branda, seja porque se tem previsão no art. 106, II do CTN, seja porque, não fosse assim, estaríamos diante de um *non sense* jurídico.

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

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;

No inciso III, letras “b” e “c”, temos a previsão do princípio da anterioridade tributária. Sua configuração reclama, também, a análise do §1º do art. 150 infra e

39 Sobre esta questão, veja-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Decadência e Prescrição* (Pesquisas Tributárias - Nova Série 13). São Paulo: RT, 2007. A matéria foi debatida amplamente no *Superior Tribunal de Justiça*, em razão da Lei Complementar nº 118/2005, que procurou restringir, com aplicação retroativa, o prazo de restituição dos tributos pagos indevidamente (AI nos EREsp 644736 / PE, Corte Especial, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU I de 27.08.2007, p. 170).

40 É salutar mencionar, aqui, o art. 146 do CTN, que reconhece a necessidade de proteger a confiança do contribuinte em relação aos atos do poder público.

41 Menciona-se, aqui, especificamente da questão dos efeitos *ex tunc* das decisões judiciais que analisam a constitucionalidade de atos do poder público. Sabe-se que a regra geral é a retroatividade, mas que, excepcionalmente, o Poder Judiciário pode adotar os efeitos *ex nunc*. Veja-se o nosso: FISCHER, Octavio Campos. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

do §6º do art. 195.

Trata-se, como bem asseverou *Roque Antônio Carrazza*, de um *corolário lógico* da segurança jurídica⁴². Bem se diga que a própria existência do direito tem por fundamento conferir estabilidade e segurança às relações sociais. “A existência de uma ordem jurídica é já por si uma garantia de segurança”, ensina-nos *César García Novoa*⁴³. Mas, no âmbito da tributação, onde até mesmo “o passado é incerto”⁴⁴, a norma da anterioridade, com a legalidade e a irretroatividade, funcionam como o “tripé da segurança” para tentar frear a volúpia fiscal do poder público.

Mesmo assim, em certas ocasiões, a anterioridade não vem conseguindo alcançar este seu intento. Tornou-se costume no Brasil instituir ou majorar tributos no apagar das luzes de um ano, para exigí-los logo no início do ano seguinte. A doutrina bem que tentou separar “publicação” e “circulação” para defender que não basta a veiculação da lei no Diário Oficial, sendo necessária a efetiva circulação deste para que a sociedade possa tomar conhecimento das inovações normativas. Não houve êxito nesta empreitada, porém⁴⁵.

Uma outra forma totalmente questionável de interpretação da norma da anterioridade toma o art. 150, VI, “b” da CF/88 em sua literalidade. Equivocadamente, entendem alguns poucos que o que está vedada é a cobrança do tributo no mesmo ano, mas não a incidência da norma tributária. Haveria uma espécie de postergação do prazo de pagamento do tributo. Justamente porque referido dispositivo estabelece que é “vedado cobrar” e não que é “vedado incidir” no mesmo exercício financeiro.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior lembrou que esta discussão foi travada no *Supremo Tribunal Federal*, quando o Min. *Sepúlveda Pertence* opôs-se “ao

42 *Curso de direito constitucional tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 178.

43 *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 22.

44 Ao tratar de segurança jurídica, Marcello Cerqueira menciona que um Professor do Departamento de Ciência Política da UnB desabafou: “Não dá para arriscar num país onde até o passado é incerto” (Recado ao tempo: democracia e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes [coord.]. *Constituição e segurança jurídica: estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. Belo Horizonte, Editora Fórum, 2004, p. 31).

45 O *Supremo Tribunal Federal* assim emitiu seu entendimento: “Não tem razão a agravante quanto à data da entrada em vigor da Lei em causa, porquanto ela ocorre com sua publicação, e esta se deu à noite do dia 31 de dezembro de 1991 quando o Diário Oficial foi posto à disposição do público, ainda que a remessa dos seus exemplares aos assinantes só se tenha efetivado no dia 02 de janeiro de 1992, pois publicação não se confunde com distribuição para assinantes. Assim, os princípios da anterioridade e da irretroatividade foram observados” (AI-AgR 282522/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Moreira Alves, DJU I de 31.08.2001, p. 38). É claro que, em última instância, com essa pretendida distinção não se teria uma conclusão razoável a respeito de uma data limite para que a tributação pudesse ser aceita em função da anterioridade. Afinal, se o Poder Público conseguisse fazer “circular” o Diário Oficial Brasil afora em 29 de dezembro ainda assim continuaria desprestigiada a segurança jurídica.

entendimento de que a anterioridade requerida constitucionalmente estabeleça não mais que um prazo de cobrança e pagamento, o que anularia o sentido mais profundo do princípio da não-surpresa⁴⁶⁻⁴⁷.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a norma da anterioridade passou por uma importante reestruturação⁴⁸. Antes dela, alguns tributos observavam a anterioridade geral (art. 150, III, “b”), as contribuições da seguridade social obedeciam à anterioridade especial (art. 195, §6º) e alguns impostos não precisavam observar qualquer prazo (art. 150, §1º)⁴⁹.

46 Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65, São Paulo: Dialética, p. 124, 2001.

47 Bem por isto, em outro estudo sustentamos que, “mais do que segurança, a regra da anterioridade deve ser considerada como uma extensão do princípio da moralidade. É dizer, se o Poder Público tem o dever (jurídico) moral de tratar os contribuintes de forma ética, não basta que a anterioridade seja respeitada sob um perspectiva formal, em que se autoriza a inovação normativa onerosa até o último dia de um exercício financeiro. A anterioridade material, que revela um forte conteúdo moral, está a exigir do Poder Público que informe com clareza, honestidade e antecipação os seus propósitos legislativos. Mesmo em relação àqueles tributos em que não se faz necessário obedecer a qualquer prazo de anterioridade, o Poder Público poderia, então, conferir ao contribuinte uma maior tranquilidade para organizar as suas atividades se, espontaneamente, informasse com uma antecedência razoável sua pretensão de mudar a forma de tributação. Pensamos que o Poder Público poderia deixar para utilizar a faculdade de aumentar ou criar tributos sem observar o art. 150, III, ‘b’ da CF/88, somente nos casos de extrema necessidade; demonstrando, ademais, à sociedade que assim agiu em razão de não ter outra opção” (A regra da anterioridade e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes [org.]. *Reforma tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e nº 42, de 2003 e nº 44, de 2004*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004).

48 Em relação às medidas provisórias, houve uma pequena alteração com a EC nº 32/2001. Até então, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que o prazo de anterioridade é contado da edição da primeira medida provisória. Com o novo §2º do art. 62 da CF/88, que, antes de tudo, se mostra inconstitucional por sacramentar o uso deste instituto em matéria tributária, “§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”. Certamente, uma melhor redação seria: “Medida provisória que implique instituição ou majoração do IR, do ITR e dos impostos estaduais e municipais, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”. Se lermos com atenção esse dispositivo, chegaremos à conclusão de que se criou uma espécie de medida provisória que nunca produzirá efeitos, que não passa de um projeto de lei, pois ela somente estará autorizada a incidir quando for convertida em lei. Todavia, aí já não será medida provisória, mas, sim, lei. Portanto, a rigor, esse §2º proibiu a utilização de medida provisória para instituir e aumentar IR, ITR e impostos estaduais e municipais.

49 É importante registrar que não concordamos com a orientação de parte da doutrina, no sentido de que, também, o empréstimo compulsório do art. 148, I da CF/88, seria uma exceção à anterioridade. Isto porque, em direito público, a exceção deve ser expressa. Não aceitamos que uma limitação ao poder de tributar possa ser excepcionada com base no raciocínio de que se o art. 148 determinou a observância

Com a alteração do art. 150, III e de seu §1º da CF/88, assim passou a restar configurada a anterioridade:

(a) Há tributos que não precisam se submeter a qualquer prazo de anterioridade: art. 148, I⁵⁰; art. 153, I, II, V e art. 154, II;

(b) Há os que se submetem à anterioridade nonagesimal, por força não só do art. 195, §6º, mas, também, da nova redação do §1º do art. 150: Contribuições da Seguridade Social, IPI, CIDE Combustíveis (art. 177, §4º) e ICMS (art. 155, §4º, IV, “c”)⁵¹;

(c) Outros somente devem observar a alínea “b”, inc. III do art. 150: Imposto de Renda e, em relação ao IPVA e ao IPTU, quanto à fixação de sua base de cálculo.

(d) Enfim, os demais tributos devem observar as alíneas “b” e “c”, inc. III do art. 150 (ITR, IGF, imposto residual do art. 154, I, impostos estaduais e municipais – exceção feita à questão da base de cálculo do IPVA e do IPTU -, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais – exceção feita às contribuições para a seguridade social -, empréstimos compulsórios – inclusive, em nosso entender, o contido no art. 148, I).

Estas alterações demonstram uma nobre intenção do Poder Constituinte Derivado em preservar a segurança jurídica. Ocorre que, ao procurar aperfeiçoar a

à anterioridade para o seu inciso II, mas nada mencionou em relação ao inciso I, então em relação a este a mesma não precisa ser respeitada. Em nosso entendimento, o que se tem no inciso II é um excesso de linguagem, não significando uma exclusão indireta da anterioridade em relação ao inciso I. Do contrário, teríamos que chegar à conclusão de que o inciso II apenas deverá obedecer à legalidade (lei complementar) e à anterioridade, mas não à capacidade contributiva, à isonomia, à proibição de confisco, etc. Afinal, nesse dispositivo não há menção alguma em relação tais princípios, mas somente à anterioridade e à legalidade. Também, não nos convence o fato de que o empréstimo compulsório do inciso I, naturalmente, deve estar fora do campo da anterioridade, na medida em que é destinado a questões emergenciais, como é o caso de guerra externa ou sua iminência. É que, se fosse por este motivo, o empréstimo compulsório do inciso II, também, não deveria atender à anterioridade, já que se destina a investimento público urgente.

50 Neste ponto, é de duvidosa validade a autorização conferida pela EC 42/2003.

51 Interessante deixar consignado que, talvez por um equívoco na tramitação da Emenda Constitucional nº 42/03, o IPI deixou de ser exceção à anterioridade para se submeter à regra nonagesimal. O mesmo se passou com a CIDE Combustíveis (art. 177, §4º) e o ICMS do art. 155, §4º, IV, “c”. Estes dois últimos, quando se trata do uso por parte do Executivo da competência de restabelecer a sua alíquota, faculdade esta conferida pela EC nº 33/01, mas que cuja inconstitucionalidade é flagrante, justamente porque se afrontou o princípio da anterioridade.

norma da anterioridade, a redação estampada na EC 42/2003 abriu as portas para provocar uma nova discussão a respeito de como devem ser conjugadas as alíneas “b” e “c” do art. 150, III da CF/88.

Mas, o *Supremo Tribunal Federal*, no julgamento da ADIN 3.694-7, já deixou clara a sua orientação:

“Uma vez que o caso trata-se de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/03 – prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz”.

“Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a ação direta, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 47, da L. est. 959, do Estado do Amapá, e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2005 [*sic*], a eficácia dessa norma, em relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação: é o meu voto”⁵².

Decidiu-se, portanto, que o Poder Público está autorizado a continuar editando, nos últimos dias de um exercício, leis para instituir ou majorar tributos e que tenham incidência já para o ano seguinte, sendo apenas necessário respeitar o prazo de noventa dias após a publicação da lei⁵³. Assim, por exemplo, se o ICMS for majorado em 31 de dezembro de 2007, a incidência poderá ocorrer em 2008, mas somente após transcorridos noventa dias da data da publicação da lei e não mais, como ocorria antes da EC 42/03, em 01 de janeiro de 2008⁵⁴.

52 ADIN 3.694-7, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU I de 6.11.2006, p. 30. Cumpre ressaltar que, por se tratar de uma decisão em ADIN e por força do parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868/99, esse julgado produziu efeito vinculante, de forma que estamos diante de uma orientação que deve ser respeitada por todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública federal, estadual e municipal.

53 Alguns respeitados doutrinadores sustentam mesma orientação. Veja-se: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 105.

54 Porém, em nosso entendimento, a leitura mais adequada para o novo quadro constitucional da anterioridade está no sentido de que, para poder fazer incidir no próximo exercício financeiro, o tributo deve ser criado ou majorado até 90 (noventa) dias antes do término do exercício financeiro anterior. Assim, se uma lei aumenta o ICMS em 30 de novembro de 2004, sua incidência somente poderá ser considerada válida para o exercício de 2006 e não o de 2005. Apoiamo-nos, para tanto, nas profundas lições de *Roque Antônio Carrazza*, para quem o contribuinte tem “o direito constitucional subjetivo de recolher tributos de conformidade com as leis vigentes até o dia 1º de outubro do exercício financeiro anterior (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro). (...) Vindo ao encontro do nosso entendimento de que a norma especial que restringe (a veiculada no art. 165, § 6º, da CF) não pode ter um alcance mais favorável do que a norma geral, que beneficia (a veiculada no art. 150, III, “b”, da CF), a EC n. 42/2003, houve por bem acrescentar uma alínea “c”, a este dispositivo” (*Curso de direito constitucional tributário*. *Op. cit.*, p. 183 e 184). O motivo pelo qual não adotamos a interpretação esposada pelo *Supremo Tribunal Federal*

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O princípio da proibição de utilização de tributo com efeito de confisco é um princípio limite. Busca-se, com ele, evitar que a tributação seja tão elevada que implique situação similar a do efeito de um confisco, qual seja, o aniquilamento da riqueza do cidadão⁵⁵. Por aí já se vê que se trata de um princípio de difícil aplicação. Não se sabe, de antemão, a partir de qual nível a tributação passa a ter efeito de confisco. Tem-se, portanto, um conceito indeterminado que reclama a utilização dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade⁵⁶.

Discordamos, porém, de doutrina que sustenta ser tal princípio inaplicável às tributações extrafiscais. Mesmo quando se tem um tributo indireto é plausível a sua incidência, se levarmos em consideração o binômio “essencialidade” x “disponibilidade”. Quanto mais essencial for determinado bem para o cidadão e quanto maior for a sua tributação, então maior será a probabilidade de termos um tributo com efeito de confisco. Portanto, em nosso entendimento, nenhuma tributação pode ter efeito de confisco.

Por outro lado, perante o Poder Judiciário, ainda que estejamos diante de um princípio de complexos contornos, o *Supremo Tribunal Federal* já o utilizou, em diversas oportunidades, para fundamentar suas decisões⁵⁷. Merece destaque

está em que ela faz com que a anterioridade geral seja equiparada à anterioridade mitigada/nonagesimal (art. 195, §6º da CF/88). Desta forma, a regra geral continua a ser equiparada à sua exceção! Ademais, por outro lado, pense-se no transtorno que esta leitura poderá trazer para a sua aplicação nos tributos como o IR e o IPTU, os quais, para alguns setores doutrinários, têm fato jurídico tributário que não é do tipo “fato instantâneo”. Afinal, se uma lei aumenta a alíquota do IPTU em 31 de dezembro de 2007, como é que será calculado o imposto devido para o ano de 2008? Será que a aplicação das alíquotas deverá ser fracionada na proporção dos dias do ano em que a sua legislação produziu efeitos? Certamente, estas específicas questões deverão ser enfrentadas com muita perspicácia e cautela pelo Poder Judiciário.

55 *Aliomar Baleeiro* lecionava, exemplarmente, que tributos confiscatórios são “os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral” (*Op. cit.*, p. 564). Na mesma linha, *Sacha Calmon Navarro Coelho* sustenta ser confiscatório o tributo “Quando o montante do tributo é tal que consome a *renda ou a propriedade*, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens” (*Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 278).

56 Veja-se, sobre isto, DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 265.

57 Uma ampla pesquisa foi desenvolvida em GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema tribunal nacional na jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002. É interessante destacar que o STF tem aplicado o princípio em questão, inclusive, na análise das multas tributárias (ADI-MC 551/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU I de 18.10.1991, p. 14548), chegando a decidir que o Poder Judiciário tem competência para reduzi-las (GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 292).

o julgamento da ADIN-MC 2010, onde restou decidido que “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar”⁵⁸.

Portanto, o efeito confiscatório do tributo pode ser medido (a) de forma abstrata ou concreta, bem como (b) de forma específica ou pela totalidade da carga tributária. Em quaisquer destas situações, sua constatação impede a cobrança do tributo.

V - estabelecer 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;

Tem-se, aqui, uma forte derivação do princípio da liberdade⁵⁹. O tributo não pode ser usado como instrumento de cerceamento do direito constitucional de ir e vir. A exceção está na cobrança do pedágio. Mesmo assim, deixe-se bem claro, este não poderá ser exigido de tal forma que se configure como um obstáculo para cidadão exercer referido direito.

Questionou-se já se tal dispositivo somente autorizaria a cobrança de pedágio como remuneração de serviços de conservação de vias prestados diretamente pelo próprio poder público. Assim, a atividade das concessionárias não possibilitaria a cobrança do pedágio. Entretanto, entendemos que o art. 175 da CF/88, é claro ao estabelecer que, mesmo em situações de concessão, a prestação de serviços públicos continua a ser feita pelo poder público, só que de maneira indireta.

Um outro ponto a ser discutido diz com a natureza do pedágio, se taxa ou tarifa. Certamente, trata-se de questão ainda em aberto, mas que, no âmbito doutrinário, caminha-se para a adoção da tese de que, se o serviço público for prestado através de concessionária, a remuneração tem natureza de tarifa⁶⁰.

58 ADI-MC 2010/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, Julgamento em 30.09.1999, DJU I de 12.04.2002, p. 51.

59 A Constituição de 1891 já prescrevia algo similar: “Art 11. 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”.

60 Sobre o tema, veja-se a análise em: JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 517 e ss.

VI - instituir impostos sobre:

O inciso VI do art. 150 da CF/88, contém as denominadas *imunidades tributárias*. Estão aí as mais consideradas e discutidas, mas há várias outras espalhadas pelo texto constitucional (por exemplo, §7º do art. 195).

Interessante mencionar de antemão que aqui estão imunidades que só são aplicáveis aos impostos, muitos embora existam aquelas que se aplicam a outros tributos (art. 149, § 2º, inc. I da CF/88).

O fundamento da previsão constitucional para as imunidades é matéria controversa. Fala-se em liberdade, capacidade contributiva e em outros valores. Antes de tudo, registre-se que se trata de decisão política do Constituinte e que, parece-nos, no caso da Constituição de 1988, não se pautou por uma lógica muito clara. Afinal, é de se perguntar a respeito dos motivos pelos quais os livros, periódicos e jornais são imunes e os alimentos não. Não que aqueles não devessem ser, mas estes, também, deveriam ter sido protegidos contra a tributação, em razão da sua essencialidade. O mesmo se diga das situações envolvendo o direito de saúde!

Ademais, devemos ter em mente que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos, àqueles que estão desobrigados de pagar os tributos imunes. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que possuem capacidade contributiva devem, na medida desta, contribuir para a realização das tarefas constitucionais.

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes. Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”⁶¹.

Sabemos todos que a imunidade tributária é instituto constitucional. Trata-se, como leciona *Ives Gandra da Silva Martins*, de uma “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição”⁶². Bem por isto não se confunde com a isenção⁶³. Enquanto a imunidade se encontra no plano

61 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 221239/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 06.08.04, p. 61.

62 Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributárias* (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 31, 1998.

63 Veja-se o brilhante raciocínio de CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª

constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infraconstitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente. Mais, a imunidade é uma imposição constitucional ao ente tributante, enquanto a isenção é uma concessão, uma liberalidade deste, dentro de parâmetros jurídicos. Desta forma, aquela não pode ser revogada – até mesmo por Emenda Constitucional – enquanto a isenção, a princípio⁶⁴, pode.

É de ser notado que as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material. Formalmente, porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação⁶⁵. Materialmente, porque recheiam o texto constitucional de valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar. Assim, se estamos em um Estado Liberal, onde todos são iguais *perante a lei*, a legitimação da imunidade pode ser obtida da idéia de que somente teria sentido evitar a tributação sobre aqueles membros da sociedade que não têm condições econômicas para colaborar com os gastos do poder público. A imunidade seria uma espécie de instrumento de identificação, realização e proteção do princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer outra motivação para a concessão de direito à imunidade seria inconstitucional por conceder, em verdade, um privilégio descabido.

Já, em um Estado Democrático de Direito, como o instaurado em nível normativo pela Constituição de 1988, há a possibilidade de existência de imunidades tributárias que têm por fundamento valores diversos do que a (ausência de) capacidade contributiva. A imunidade passa, assim, a ser encarada como um importante instrumento de concretização de vários outros valores relevantes, como a educação, a cultura, a dignidade do ser humano, etc.

a) *patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros* Na alínea “a” do inc. VI do art. 150 da CF/88, temos a conhecida *imunidade recíproca*, que impede os entes federativos de exigirem impostos uns dos outros. Sua origem remonta a Constituição de 1891⁶⁶, sob nítida influência do federalismo norte-americano, como bem

ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 187-188.

64 A princípio, porque há a questão da revogação das isenções por prazo certo e condicionadas, nos termos do art. 178 do CTN: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

65 Corretamente, *Misabel Derzi* leciona que 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”, isto é, “que estabelece a incompetência” (Atualização da obra: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Op. cit.*, p. 228).

66 Art. 10: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

leciona *Aliomar Baleeiro*⁶⁷.

Várias são as questões que podem ser enfrentadas neste ponto. De um modo geral, a doutrina sustenta que a base da Imunidade Recíproca encontra-se na idéia de Federação⁶⁸. Só há autonomia dos entes federativos se estes não tributarem o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. Afinal, a tributação da renda ou do patrimônio de um Estado pela União, certamente, implicará em diminuição de sua autonomia financeira. Assim, a ligação entre federação e *imunidade recíproca* é tão forte que muitos não hesitam em dizer que, mesmo diante de eventual ausência desta do texto constitucional, aquele princípio, por si só, seria suficiente para impedir a tributação entre os entes federativos.

Após a de 1891, as demais Constituições brasileiras mantiveram a *imunidade recíproca*⁶⁹. Uma importante alteração deu-se com a Constituição de 1946, que a reduziu aos impostos⁷⁰, o que foi mantido posteriormente, inclusive pela atual Carta Magna.

Esta redução é que torna problemática a idéia de que a imunidade em tela sequer precisa estar prevista expressamente na Constituição, por se tratar de uma derivação inerente e lógica do princípio federativo. Isto porque, através de uma interpretação literal, grande parte da doutrina entende que os entes federativos podem

67 Veja-se o pensamento desse renomado jurista sobre a evolução do instituto nos EUA e a cautela na aplicação ao direito brasileiro (*Op. cit.*, p. 241 e ss.).

68 Federação implica, também, isonomia entre os entes que dela fazem parte, o que impede uma tributação entre os mesmos. Por outro lado, há aqueles que sustentam que a imunidade recíproca deriva da ausência de capacidade contributiva dos entes federativos. Porém, não nos parece adequada esta linha de raciocínio, na medida em que é visível a capacidade de contribuir destes quando realizem “fatos signos presuntivos de riqueza”.

69 Na Constituição de 1934, o art 17 estabelecia que “Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) 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”. A Constituição de 1937, no seu art. 32, “c” e parágrafo único, prescrevia que: “Art 32. É vedado à União, aos Estados e aos Municípios: (...) c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros. Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial”.

70 “Art 31 - A 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. (...) Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”.

exigir uns dos outros empréstimos compulsórios, contribuições, taxas e contribuição de melhoria, já que não são da mesma espécie que o imposto. Justamente por este motivo é que alguns defendem ser válida a incidência da Contribuição ao PASEP⁷¹.

De nossa parte, sendo a *imunidade recíproca* uma decorrência necessária do princípio federativo, devemos superar a literalidade do dispositivo em comento e concluir que nenhum tributo (e não somente o imposto) pode ser exigido pelos entes tributantes uns dos outros.

Esta orientação pode ficar ainda mais clara se considerarmos que, em verdade, a *imunidade recíproca* não é apenas uma norma de proteção dos entes federativos, mas, antes de tudo, do próprio cidadão. Emblemático, neste sentido, é o posicionamento de tal instituto no art. 150 da CF/88, que enuncia as garantias do contribuinte. Esta parece ser a chave para uma completa compreensão do problema que se põe. Assim, podemos dizer que não se admite a tributação entre os entes federativos para que a atividade estatal não venha a ter um custo mais elevado para o cidadão.

Em última instância, antes de preservar a Federação, a *imunidade recíproca* é uma forma de proteção da liberdade do cidadão. Mesmo porque, o princípio federativo não pode ser visto como um fim em si. “Com certeza”, leciona *Misabel Derzi*, “o princípio federal serve à democracia social”⁷², sendo “Garantia adicional da liberdade e da democracia”⁷³, porque, dentre outros motivos, dilui o poder no território. E a imunidade é uma outra forma de minar e diluir o poder.

Neste tópico, importante mencionar ainda, dentre outras várias questões, o tema da imunidade dos Estados estrangeiros. Uma superficial pesquisa na jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal* pode levar à conclusão de que tais pessoas políticas são imunes aos tributos brasileiros. O tema é extremamente complexo, envolvendo a análise de preceitos das Convenções de Viena de 1961 e 1963. Mas, a orientação do Excelso Pretório é no sentido de que existe uma *imunidade de jurisdição*, a qual, juridicamente, não deve ser confundida com uma *imunidade tributária*⁷⁴⁻⁷⁵. Todavia, ao cabo, os resultados serão bastante próximos.

71 Neste sentido, aliás, é a orientação do *Supremo Tribunal Federal* (ACO 471/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 25.04.2003, p. 31).

72 Tratado de direito tributário contemporâneo: dos princípios gerais do direito tributário. In: *Revista de Direito Tributário*, nº 83, São Paulo: Malheiros, s/d, p. 49.

73 Idem, ibidem, p. 51.

74 Para uma outra linha de raciocínio, confira-se o importante estudo: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 68-71.

75 Em sentido contrário, sustentando o caráter de imunidade, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. V. III: os direitos humanos e a tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 316-320.

Com efeito, a atual linha de decisão do *Supremo Tribunal Federal* é no sentido de que a *imunidade de jurisdição* continua a ser vista de forma absoluta⁷⁶. O que se passa diante disto é que os entes federativos têm dificuldade de obter em juízo o pagamento dos tributos devidos pelos Estados estrangeiros em território brasileiro.

b) templos de qualquer culto;

Ao contrário do que a literalidade desta alínea “b” pode indicar, a *imunidade religiosa* não abrange somente o local onde são desenvolvidas as atividades religiosas, isto é, os templos e similares.

Em verdade, encontra-se protegida contra a tributação a própria instituição religiosa, no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços, desde que relacionados com as suas finalidades essenciais. Não sendo assim, não seria possível interpretar o §4º do mesmo art. 150, já que, por óbvio, os templos não têm patrimônio, renda,

76 ACO-AgR 633/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, por maioria, DJe nº 42, Divulgação: 21.06.2007. Neste julgamento, o Ministro *Celso de Mello* apresentou forte divergência. Asseverou que a *imunidade de jurisdição* tem forma dúplice, enquanto *imunidade de jurisdição cognitiva* e *imunidade de jurisdição executiva*. Quanto à primeira, lembrou que o *STF* já havia abandonado a perspectiva absoluta para abraçar a *teoria da imunidade jurisdicional relativa*, especialmente em razão de questões trabalhistas. Assim, citou o precedente do AI nº 139.671/DF, no qual se assentou que essa teoria “objetiva institucionalizar solução jurídica que concilie o postulado básico da imunidade jurisdicional do Estado estrangeiro com a necessidade de fazer prevalecer, por decisão do Tribunal do foro, o legítimo direito do particular ao ressarcimento dos prejuízos que venha a sofrer em decorrência de comportamento imputável a agentes diplomáticos, que, agindo ilicitamente, tenham atuado *more privatorum* em nome do País que representam perante o Estado acreditado (o Brasil, no caso). Não se revela viável impor aos súditos brasileiros, ou a pessoas com domicílio no território nacional, o ônus de litigarem, em torno de questões meramente laborais, mercantis, empresariais ou civis, perante tribunais alienígenas, desde que o fato gerador da controvérsia judicial - necessariamente estranho ao específico domínio dos *acta jure imperii* - tenha decorrido da estrita atuação *more privatorum* do Estado estrangeiro” (AI-AgR 139671/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJU I de 29.03.1996, p. 9348). Por outro lado, o Min. *Celso de Mello* reconheceu que o *STF* continua a entender a *imunidade de execução* de forma mais abrangente, relativizando-a somente em duas situações: (a) renúncia, “por parte do Estado estrangeiro, à prerrogativa da intangibilidade dos seus próprios bens (RTJ 167/761, Rel. Min. Ilmar Galvão – ACO 543/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence)” ou (b) “de existência, em território brasileiro, de bens, que, embora pertencentes ao Estado estrangeiro, não tenham qualquer vinculação com as finalidades essenciais inerentes às legações diplomáticas ou representações consulares mantidas em nosso país”. Ademais, o Min. *Celso de Mello* referiu-se à questão da *cláusula de reciprocidade*, como requisito para a *garantia da intributabilidade*, constante das Convenções de Viena de 1961 e 1963. Todas estas questões levantadas, porém, somente foram adotadas pela minoria dos integrantes do *STF* (Ministros Joaquim Barbosa, Cezar Peluso, Carlos Britto e Ricardo Lewandowski).

nem prestam serviços⁷⁷!

Ainda, há que se mencionar a importante questão, derivada da idéia de *tolerância religiosa*, referente à expressão *qualquer culto*. A imunidade em tela trabalha para realizar e proteger o *princípio de liberdade de crença*. Assim, por mais cétricos e críticos que alguns possam ser em relação a determinadas atividades religiosas, a Constituição não admite uma postura de intolerância e exige a aceitação social de todas elas, inclusive para fins de imunidade. Certamente que não estamos a abarcar aquelas atividades de cunho criminoso, pois, nestes casos, sequer é possível considerarmos a questão da não tributação, já que, antes, o que estará em jogo é a própria licitude do culto desenvolvido.

c) 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 imunidade da letra “c” do inciso VI do art. 150, prevê o que a doutrina denomina de *imunidade condicionada*, pois as instituições nela mencionadas somente estarão protegidas da tributação se observados certos requisitos.

O primeiro deles é não ter fim lucrativo. Não significa que referidas instituições não possam ter lucro. Muito pelo contrário. Qualquer atividade econômica, para a sua própria sobrevivência, deve, em maior ou menor medida, obter lucros, no sentido de renda. O que não se admite, porém, é que o lucro seja distribuído entre os membros dessas instituições.

Polêmica ainda pode ser encontrada no que diz respeito à natureza da lei com competência para estabelecer os demais requisitos. Uma vez que o dispositivo em comento apenas menciona *lei*, alguns doutrinadores entendem que se trata de lei ordinária, na medida em que a somente é possível falar em lei complementar quando a Constituição expressamente se refere a ela.

Entretanto, esta não parece ser a postura mais adequada, pois se encontra presa a uma interpretação literal do comando em tela. Ora, as normas constitucionais, como de resto qualquer norma, não devem ser interpretadas isoladamente. Invocando-se o método sistemático, iremos nos deparar com o contido no art. 146, II, CF, que determina ser competência de lei complementar a regulamentação das limitações ao poder de tributar. Por conseqüência, não pode lei ordinária regular as imunidades⁷⁸.

77 RE 325822/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, DJU I 14.05.2004, p. 33 e AI-AgR-AgR 389602/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 15.04.2005, p. 30.

78 No volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, *Ives Gandra da Silva Martins* coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que

Portanto, deve-se ter claro que o art. 150, VI, “c” da CF/88, não contém uma exceção à regra de que somente será exigível lei complementar quando a Constituição assim expressamente determinar, pois, a rigor, esta determinação existe no mencionado art. 146, II.

De qualquer forma, necessário se faz termos um cuidado especial para evitar que o Poder Público, a pretexto de estipular os *requisitos legais*, venha a comprometer a própria imunidade. Assim, mais do que saber se há ou não uma *reserva de lei complementar*, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade⁷⁹. Afinal, (i) se a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua indevida restrição, tornando inviável a sua fruição.

É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva, para fins de sonegação e lavagem de dinheiro. Frequentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada” (popularmente conhecidas como *pilantrópicas*), que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábua rasa da Constituição com a justificativa de evitar que ocorram tais situações. *Os fins não justificam os meios!*

Por outro lado, a definição de que somente lei complementar pode regular o art. 150, VI, “c” da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante

tipo de lei deve ser utilizada em tal situação. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária (MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *Imunidades tributária* [pesquisas tributárias – nova série, n. 4]. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 1998).

79 Aliás, tais princípios devem ser vistos como mais um instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. Bem por isto, leciona Helenilson Cunha Pontes que “a proporcionalidade apresenta duas dimensões, complementares entre si. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais. Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma função negativa ou de proteção. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias. Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável função positiva de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais” (*O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57).

da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Todavia, ao partir desta distinção, o *Supremo Tribunal Federal* firmou uma orientação bastante tormentosa quando do julgamento da ADIN nº 1802/MC. Estava em jogo a validade das alterações promovidas, dentre outros dispositivos, pelo art. 12, especialmente seu §2º da Lei nº 9.532/97⁸⁰.

O *Supremo Tribunal Federal* decidiu que, desse §2º, apenas a alínea “f” deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes⁸¹.

80 “Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (...) § 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo”.

81 “EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º,

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária⁸². Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge da esposada pelo *Supremo Tribunal Federal*, mas não excluimos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas mencionadas no art. 150, VI, “c”. É que, em nosso entendimento, o *Supremo Tribunal Federal*, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97.

De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições nele mencionadas que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do referido art. 146, II.

É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular (indiretamente) a própria imunidade.

Neste sentido, *Marco Aurélio Greco* bem captou a questão, ao lecionar que “a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar”⁸³.

Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque

assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta” (ADI 1802 MC/DF, Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10).

82 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

83 Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, op. cit., p. 717.

neste caso tem-se competência de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do *Supremo Tribunal Federal* não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes! Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais!

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o próprio §2º supracitado é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se, não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas, com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...)*. Com isto, podemos concluir que o e. *Supremo Tribunal Federal* realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

O advento de novas tecnologias, formatos e materiais para veicular o pensamento humano vem provocando fortes discussões a respeito da imunidade dos *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*.

Não estamos a falar somente da possibilidade de extensão dessa imunidade aos chamados livros eletrônicos e virtuais. Antes, estamos a mencionar que sequer temos condições de oferecer um conceito mínimo e seguro para alguns desses objetos sob a sua perspectiva tradicional. É dizer, muitos são aqueles que imaginam ter claro e inquestionável o que entendem por livro. Todavia, lamentamos em dizer que estamos diante de objetos cuja conceituação é extremamente difícil. Tomemos o exemplo do livro. O que é preciso para caracterizar um objeto como tal? Quantas páginas? Qual o tamanho das páginas? Que tipo de encadernação? Aliás, é mesmo necessária uma encadernação?⁸⁴ Há que se ter algo escrito ou, por exemplo, pode

84 “Em 1503, em Savona, na Itália, o tipógrafo Francesco de Silva fez a primeira edição da *Polyanthea opus suavissimis floribus exornatum*, um compêndio e dicionário popular de autores clássicos. Como todos os livros daquele tempo, a *Polyanthea* era vendida em folhas soltas, sem a encadernação. O

ser um livro com conteúdo em branco, apenas para transmitir, com ironia, uma determinada idéia? E os livros para pessoas com necessidades especiais, como livros em fita-cassete? São questões que demandam uma atenção especial e que nos fazem pensar de forma mais detida sobre o que imaginamos ser algo óbvio.

Também, não acolhemos as restrições daqueles que entendem que o livro somente pode ser imune se impresso em papel. O que a Constituição prescreve não é a imunidade somente do livro de papel, mas a imunidade do livro e do papel a ela destinado à sua impressão, caso ele seja impresso neste material.

De outro lado, não concordamos com o magistério de parte da doutrina que procura ceifar a imunidade em tela em razão do conteúdo que é veiculado por tais objetos. Sustentam alguns que a imunidade somente deveria abranger aqueles que sirvam para disseminar cultura e que não sejam ofensivos à moral e aos bons costumes. Entretanto, primeiro, a Constituição não faz esta discriminação e, segundo, são conceitos extremamente abertos que, inclusive, podem ser utilizados para agredir, frontalmente, o valor constitucional máximo que a imunidade em comento visa proteger: a liberdade de expressão.

Bem por isto, concordamos com a larga interpretação do *Supremo Tribunal Federal* quando, por exemplo, decidiu abarcar nessa imunidade as listas telefônicas⁸⁵ e os álbuns de figurinha⁸⁶.

Por esta linha, temos que concordar com o magistério daqueles que incluem nesta imunidade os livros, jornais e periódicos elaborados em materiais outros que não o papel, inclusive no formato virtual. Por evidente que haverá situações complexas e de difícil solução, mas o intérprete não deve ceifar um valor constitucional por recear o incerto⁸⁷.

Claro que se o conteúdo fizer apologia de crime (art. 287 do CP) ou incorrer em algum outro tipo penal a discussão não girará em torno da imunidade, mas, sim, da licitude da publicação.

Por outro lado, devemos registrar que a imunidade em tela é aplicável

comprador levava essas folhas para serem encadernadas em capas mais simples ou mais ornamentadas, de acordo com suas preferências e posses. Os estudantes, muitas vezes, deixavam a papelada toda solta, distribuindo entre eles as diversas páginas de um volume, a fim de economizar dinheiro. Um rico colecionador, por outro lado, mandaria encadernar o livro em couro gravado a ouro e tingido da mesma cor dos outros volumes de sua extensa coleção” (BATTLES, Matthew. *A conturbada história das bibliotecas*. São Paulo: Planeta, 2003, p. 17).

85 RE 134071/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU I de 30.10.1992, p. 19516

86 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 221239/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 06.08.04, p. 61.

87 Sobre a questão, veja-se MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

somente às operações – produção, comercialização e prestação de serviços – relacionados, direta e indiretamente, aos referidos bens. Trata-se de *imunidade objetiva*, que leva em consideração o objeto que está sendo protegido contra a tributação e não a figura do sujeito passivo. Assim, os impostos que devem ser considerados são, por exemplo, ICMS, IPI, ISS, ITCMD, Imposto de Importação, Imposto de Exportação e o antigo IPMF⁸⁸, além dos que venham a ser criados através da competência residual (art. 154, I da CF/88) ou autorizados por meio de Emenda Constitucional.

Enfim, para além de outras relevantíssimas questões⁸⁹, mencionamos que o *Supremo Tribunal Federal* tem firme orientação no sentido de que todo e qualquer material assimilável ao papel deve estar protegido da tributação⁹⁰, mas não se pode alargar a imunidade para além do que se entende por papel⁹¹.

88 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE-AgR 247224/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe nº 004 – Divulgação em 26.04.2007.

89 É importante analisar se os serviços prestados em momento anterior, concomitante ou posterior à confecção e à comercialização dos objetos imunes, também, estariam protegidos da tributação. Anteriormente, por exemplo, o *STF* chegou a considerar como imunes os anúncios e a publicidade em jornal (RE 91662/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Décio Miranda, DJ 28.11.1980, p. 10102), isto é, “os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda” (RE 87049/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RJ de 01.09.1978). Mais recentemente, entretanto, tem-se julgados no sentido de que é possível a incidência do ISS “sobre serviços de distribuição de encartes de propaganda de terceiros por jornais e periódicos” (AI-AgR 368077/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU I de 28.10.2004, p. 38). Por outro lado, de acordo com o Informativo nº 497 do *STF*, encontra-se pendente de julgamento o RE nº 434826, no qual esta questão é discutida (fonte: (<http://www.stf.gov.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=imunidade&numero=497&pagina=5&base=INFO>, acesso em 27.05.08).

90 RE 392221/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU I de 11.06.2004, p. 16.

91 Neste sentido, tem-se a Súmula nº 657/STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Entretanto, em recente notícia veiculada pelo Informativo nº 506 do *STF*, a 1ª Turma deste Tribunal voltou a discutir a questão de saber se, além do papel, outros materiais estariam abrangidos pela imunidade. No caso, o debate centra-se na tributação “de peças sobressalentes de equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão off set para jornais. O Min. Menezes Direito, relator, aplicando precedentes da Corte no sentido de que as peças sobressalentes para equipamento de impressão de jornais não estão alcançadas pela imunidade prevista no art. 150, IV, d, da CF, deu provimento ao recurso [da União Federal]. Enfatizou que somente os insumos diretos estariam incluídos nessa benesse e que, na espécie, tratar-se-ia de equipamento acessório. O Min. Ricardo Lewandowski acompanhou o voto do relator. Em divergência, os Ministros Carlos Britto e Marco Aurélio, ao conferirem interpretação teleológica ao aludido dispositivo constitucional, desproveram o recurso por considerar que o objetivo maior da norma seria viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de idéias. Assim, a imunidade conferida a livros, jornais e periódicos abrangeria todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição desses veículos de comunicação. Após, o julgamento foi adiado a fim de se aguardar o voto de

§ 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.

Este §1º já foi objeto de comentários acima (ver art. 150, inc. III, letras “b” e “c”). Ressalte-se que sua redação sofreu alteração com a Emenda Constitucional nº 42/03⁹².

§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.

Em relação a este dispositivo, é importante mencionar que, para além das autarquias e fundações, a jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal* considera que as empresas públicas⁹³ e as sociedades de economia mista⁹⁴, quando prestam serviços públicos, também, estão incluídas pela *imunidade recíproca*.

§ 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.

Esta vedação deve ser interpretada sistematicamente e em complemento ao que foi mencionado sobre o parágrafo anterior. O que se busca alcançar com ela é a proteção do princípio da livre iniciativa, evitando-se, assim, que os particulares sejam prejudicados se concorrerem com empresas estatais que, explorando *atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*, tenham o benefício da imunidade tributária como um fator de desequilíbrio. Este o motivo, aliás, do contido no art. 173, §1º, II da CF/88

desempate da Min. Cármen Lúcia. RE 202149/RS, rel. Min. Menezes Direito, 13.5.2008. (RE-202149)” (<http://www.stf.gov.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=imunidade&numero=506&pagina=1&base=INFO>, acesso em 27.05.08).

92 A redação anterior era: “§ 1º. A vedação do inciso III, “b”, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II”.

93 ACO 959/RN, Tribunal Pleno, Rel. Min. Menezes Direito, DJe nº 088, Divulgação em 15.05.2008.

94 AC 1550/RO, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe nº 18, Divulgação em 17.05.2007.

Portanto, é necessário interpretar tal cláusula a partir da idéia de que só não haverá aplicação da imunidade se a empresa estatal (i) desenvolver atividade econômica que não constitua serviço público e (ii) que seja regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados ou remunerada por preço/tarifa. Não basta, portanto, que a atividade realizada seja remunerada por preço/tarifa; é necessário que não seja um serviço público⁹⁵. Dito de outra forma, a imunidade é aplicável mesmo naqueles casos em que se entende ser cabível a cobrança de preço/tarifa por serviço público prestado por empresa estatal.

§ 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.

Há forte discussão doutrinária para saber a extensão do presente dispositivo. Refere-se ele às imunidades das instituições religiosas e dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de ensino e instituições de assistência social.

Na esteira da doutrina majoritária⁹⁶, o *Supremo Tribunal Federal* entende como relevante que o *patrimônio, a renda e os serviços* são imunes se utilizados e aplicados no desenvolvimento e na manutenção das finalidades essenciais dessas entidades. Assim, não importa a origem da renda, não importa o tipo do serviço ou não importa o uso que se faça do patrimônio; importa sim que os frutos desses sejam aplicados para financiar as finalidades essenciais. Esta orientação chegou a ser objeto da Súmula nº 724: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”⁹⁷.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Temos, aqui, um dispositivo de extrema importância. Reflete uma outra

95 CARRAZZA, Roque Antônio. *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 32.

96 BARRETO, Aires e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 47.

97 É o que se conclui da leitura da jurisprudência do STF. Note-se que este Tribunal já chegou a considerar imune, inclusive, Instituição de Assistência Social em relação ao ICMS sobre a venda de bens por ela produzidos (RE-ED-EDv 186175/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 17.11.2006, p. 48).

dimensão do valor constitucional da publicidade dos atos do poder público: a *transparência fiscal*. Todavia, tem sido deixado de lado. Os contribuintes não têm pressionado para que a lei em questão seja editada e o poder público, certamente, não faz questão de que isto ocorra. *Tributo que não é visto é tributo que não é sentido* é um jargão que serve para respaldar a prática de Estados autoritários e que afronta a idéia de Estado Democrático de Direito estampada em nossa Constituição.

§6.º 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.

Este dispositivo, que teve sua redação alterada pela EC n° 03/93⁹⁸, pode ser interpretado de duas formas. Por um lado, pode-se compreendê-lo como exigindo (a) *lei específica* e que, além de específica, (b.i) regule exclusivamente as matérias nele mencionadas ou que (b.ii) regule o respectivo tributo⁹⁹. Por outro, como exigindo *lei específica*, no sentido de uma lei que cuide apenas dos mencionados assuntos ou que, no máximo, contemple em seu bojo regulamentação do respectivo tributo.

Parece-nos ser esta segunda via a melhor orientação. Aliás, é a compreensão que já se podia retirar da leitura da sua redação anterior, que se referia apenas à idéia *lei específica*. É, também, o posicionamento do *Supremo Tribunal Federal*, que a conceitua como “lei editada para um fim específico”¹⁰⁰, pois, como esclareceu o então Min. *Nelson Jobim*, trata-se de dispositivo criado pelo Constituinte de 1988 para coibir o hábito parlamentar “de se introduzir em qualquer tipo de lei um artigo específico concedendo anistia ou remissão que servia inclusive no processo de negociação legislativa como instrumento de coação ou de barganha para esse efeito”. Porém, a “experiência de 88 a 93 não foi suficiente para reduzir essa possibilidade. Daí adveio a Emenda Constitucional

98 A redação anterior era: “§6º Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal”.

99 É o caminho adotado por *Tércio Sampaio Ferraz Jr.*, para quem o sentido de *lei específica* é um reclamo do princípio da igualdade para evitar discriminações arbitrárias (Remissão e anistia fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 92. São Paulo: Dialética, p. 68, 2003).

100 ADI-MC 1376/DF, Tribunal Pleno, Relator Min. Ilmar Galvão, DJU I de 31.08.01, p. 35.

nº 3, de 1993, que ampliou substancialmente o texto, (...)”¹⁰¹⁻¹⁰².

§ 7.º *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

O §7º do art. 150 da CF/88 foi inserido pela EC nº 3/93, para autorizar o estabelecimento da figura da *antecipação de tributo* em relação a impostos e contribuições, especialmente na modalidade da *substituição tributária para frente*.¹⁰³

Até então, a Constituição de 1988 somente admitia a implementação de tal instituto em relação ao ICMS (art. 155, §2º, XII, “b”)¹⁰⁴. Mesmo assim, a doutrina e a sociedade como um todo jamais deixaram de criticar a *substituição tributária*¹⁰⁵.

Por sua vez, o *Supremo Tribunal Federal*, quando do julgamento do RE 213.396-5, após extenso e profundo debate, concluiu definitivamente que não há óbice constitucional para a utilização desse instituto, porquanto não ofende qualquer norma da Carta Magna, bem porque atende necessidades de política tributária¹⁰⁶.

101 ADI 155/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJU I de 08.09.2000, p. 3.

102 Note-se que, no julgamento da ADIN ADI 2522/DF (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJU I de 18.08.06, p. 17), o *Supremo Tribunal Federal* não acatou a alegação de inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB), sob o argumento de que o assunto por ele tratado (isenção da Contribuição Sindical pelos advogados em razão do pagamento da anuidade à OAB) não está desvinculado da matéria regulada por essa lei. Neste caso, parece-nos que o *STF* trabalhou com o postulado da razoabilidade para ampliar um pouco mais o espectro do §6º do art. 150 da CF/88, já que o Estatuto da Advocacia não é uma que tratou especificamente (exclusivamente) da referida isenção, nem que tratou especificamente (exclusivamente) de algum tributo.

103 Pode-se dizer que o §7º do art. 150 da CF/88, também, contempla *antecipação de tributo sem substituição tributária* (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001). Como, também, pode existir *substituição tributária sem antecipação do fato gerador*.

104 Registre-se que, apesar do Código Tributário Nacional não fazer menção à *substituição tributária*, não se trata de um instituto novo. Há referências de que já era aplicada em meados do século passado. Veja-se, por exemplo, os julgados do *Supremo Tribunal Federal*, dentre eles: RE 70023/PE, Rel. Min. Barros Monteiro, 1ª Turma, DJU de 23.10.1970.

105 COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 283.

106 Entretanto, bem alerta Humberto Ávila que “O fato de o Tribunal ter decidido que o mecanismo da substituição tributária é em tese constitucional não afasta a possibilidade de ele ser aplicado de modo inconstitucional pelos Estados, especialmente por meio de pautas fiscais que não preenchem os requisitos” (Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 123. São Paulo: Dialética, p. 124, 2005).

Além do mais, a *substituição tributária* é “regime a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como é o caso dos veículos, cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis; e como acontece com a energia elétrica etc., razão pela qual só eventualmente poderão ocorrer excessos de tributação, de resto facilmente reembolsáveis”¹⁰⁷.

O que se discute ainda hoje diz respeito ao direito de restituição do que foi recolhido a maior por antecipação, isto é, quando o fato tributável antecipado realizar-se após em montante inferior ao valor presumido pelo Fisco. Note-se que a norma em questão menciona a garantia de “restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, mas é silente sobre a hipótese aventada.

Entretanto, o que está em jogo, em nosso entendimento, não se trata de uma benesse do legislador para com os contribuintes, que, para existir, necessita de expressa previsão normativa¹⁰⁸. Antes de tudo, trata-se de uma cláusula inerente ao princípio da proibição de tributação com efeito de confisco e, portanto, derivada do princípio da justiça tributária. Ora, mesmo que tal cláusula não estivesse contida expressamente no §7º em questão, ela tem assento em nosso ordenamento jurídico por força de tais princípios. Afinal, mostra-se inconcebível que a tributação presumida possa legitimar uma tributação sobre fato que não ocorreu ou que ocorreu em proporções menores do que aquelas estimadas pelo Governo¹⁰⁹.

3 – ANÁLISE DO ART. 151.

Art. 151. É vedado à União:

Cumpramos esclarecer que as vedações constantes do art. 151, embora expressamente voltadas à União Federal, por força do princípio federativo, aplicam-se, também, aos Estados, Distrito Federal e Municípios.

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados

107 RE 213396/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, por maioria de votos, Data do Julgamento: 02.08.1999, DJU I de 01.12.2000, p. 97.

108 Sobre a questão, veja-se ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 124. São Paulo: Dialética, p. 92-111, 2005.

109 Veja-se: GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 143. Atualmente, esta matéria encontra-se pendente de definição pelo *Supremo Tribunal Federal*, em razão de pedido de vista no julgamento da ADIN nº 2675, Rel. Min. Carlos Velloso.

a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

O inciso I do art. 151 estipula um desdobramento do princípio da igualdade. Trata-se do *princípio da uniformidade territorial da tributação*. Veda-se que o âmbito territorial de incidência da norma tributária seja utilizado como um critério de tratamentos diferenciados.

As Constituições brasileiras anteriores já continham previsão similar¹¹⁰. Todavia, na Constituição atual passou-se a prever, expressamente, uma exceção a tal regra, para os casos de “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. Com isto, supera-se o aparente tratamento rígido que encerrava a redação conferida pelas Constituições anteriores. Afinal, a exigência de tratamento uniforme não significa que a tributação deve ser exatamente igual em todo o território de incidência da norma, mas significa, isto sim, que esta deve promover um tratamento tributário de acordo com o princípio da igualdade. Ou seja, uniforme no sentido de isonômico.

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

Historicamente, cumpre relembrar, com apoio em *Ricardo Lobo Torres*, que a questão subjacente a este preceito sofreu influência do constitucionalismo norte-americano. Isto porque, inicialmente, a partir da nossa Constituição de 1891, sustentava-se que a renda dos títulos públicos, bem como a remuneração e os proventos dos agentes públicos não poderiam ser tributados por força da imunidade recíproca. Posteriormente é que se encaminhou a questão apenas para vedar a tributação discriminatória¹¹¹.

Desta forma, podemos sustentar que se trata de um preceito fundado, por uma parte, no princípio federativo e, por outra, que não se põe como uma exceção à imunidade recíproca, uma vez que a renda tributada é aquela das obrigações da dívida pública dos demais entes federativos, auferida por investidores e aquela outra auferida pelos servidores públicos. O que se veda, em suma, é a tentativa da União Federal de utilizar a tributação para beneficiar-se “nas suas relações com os investidores ou com seus agentes públicos”¹¹².

110 Constituição de 1891 (arts. 7º, §2º e 8º), de 1934 (art. 18), 1937 (art. 34), 1946 (art. 17), EC nº 18/65 (art. 3º, I), 1967 (art. 21, I) e EC nº 01/69 (art. 20, I).

111 Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. V. III. *Op. cit.*, p. 383-390.

112 VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 208.

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

No §2º do art. 20 da Constituição de 1967, repetido pelo §1º do art. 19 da EC 01/69, estabeleceu-se uma competência excepcional para a União Federal conceder isenções de impostos estaduais e municipais, desde (a) que mediante lei complementar e (b) para atender relevante interesse social ou econômico de cunho nacional.

A atual Constituição pretendeu não deixar qualquer margem para dúvida. Bastava não repetir essa norma, mas se fez questão de prever expressamente a proibição de utilização do que se convencionou chamar de *isenções heterônomas*¹¹³.

Há exceções. Uma delas está no art. 155, §2º, XII, “e”; a outra, no art. 156, §3º, II, ambos da CF/88.

A mais polêmica, porém, é a que se refere à possibilidade da União Federal conceder de isenções de tributos municipais e estaduais via tratados internacionais.

Trata-se, porém, de uma falsa questão, o que se tornou ainda mais evidente com o advento do §3º do art. 5º da CF/88, através da EC 42/03. Isto porque a alegação de que o princípio federativo impede que a União Federal, ao celebrar tratados internacionais, conceda benefícios fiscais relativamente a tributos de todas as esferas da federação é um argumento que pode se mostrar inconsistente se pensarmos que a União Federal pode aprovar internamente o tratado com estatura de norma constitucional. Basta que se utilize do procedimento de Emenda Constitucional. Daí que, ao invés de simples isenção, teremos uma verdadeira imunidade tributária!

De qualquer forma, o fato é que, nas lições de *Alberto Xavier*, “A voz da União, nas relações internacionais, não é a voz de uma entidade com interesses próprios e específicos, potencialmente conflitantes com os dos Estados e dos Municípios, mas a voz de uma entidade que a todos eles engloba - a República Federativa do Brasil”¹¹⁴. Bem por isto, o *Supremo Tribunal Federal* tem orientação no sentido de que, em tais situações, sequer é correto falar em *isenção heterônoma*.¹¹⁵

113 Explica *Sacha Calmon Navarro Coelho* que “as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de pessoa jurídica de Direito Público titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma pessoa jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é a isenção de tributo de alheia competência” (*Op. cit.*, p. 325).

114 *Direito tributário internacional do Brasil*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 136.

115 RE 229096/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJe nº 065, Divulgação em 10.04.2008.

4 – ANÁLISE DO ART. 152.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O art. 152 contempla o *princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços*, vedando-se a criação de “aduanas internas”, para utilizarmos expressão cunhada por *Roque Antônio Carrazza*¹¹⁶. Bem por isto, é uma derivação do princípio da isonomia e, assim, sequer precisaria estar previsto expressamente. Por outro lado, trata-se, também, de mais um corolário do princípio da liberdade, complementando o disposto no inc. V do art. 150 da CF/88. E, por fim, ainda deve ser encarado como importante desdobramento do princípio federativo, já que serve como instrumento contra as malfadas “guerras fiscais”¹¹⁷. Ainda assim, e apesar da forte e irrepreensível jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal*¹¹⁸, alguns entes federativos tentam contrariá-lo sistematicamente.

Entretanto, todas estas observações não podem levar a uma concepção absoluta do princípio em comento. Tal como exposto em relação ao inc. I do art. 151 da CF/88, aqui será admissível, ainda que a título excepcional, eventuais discriminações para bem concretizar o princípio da igualdade; o que jamais, entretanto, poderá servir de véu para encobrir políticas protecionistas.

116 *Op. cit.*, p. 801.

117 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 327.

118 ADI-MC 3936/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe nº 139, Divulgação em 08.11.2007 e ADI 3389/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe nº 018, Divulgação em 31.01.2008.

