

Adriana do Carmo Figueiredo

A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Princípios e Imunidades



A finalidade deste livro é apresentar um estudo constitucional e doutrinário a respeito da constitucionalização do Direito Tributário brasileiro, tendo em vista a análise de alguns princípios e imunidades atinentes a essa área do conhecimento e sua relevância para o ordenamento jurídico. Desse modo, parte-se do pressuposto, conforme magistério de Rene Longo (2014), que o Sistema Tributário Nacional começa na Constituição Federal de 1988, pois certamente a nossa Carta de Valores estabelece os pilares necessários para a compreensão e aplicabilidade do Direito Tributário. Com essa abordagem, a análise desenvolvida neste estudo levará em conta três pilares essenciais, quais sejam, o poder de tributar, a competência tributária e, por fim, as limitações do poder de tributar.



A constitucionalização do Direito Tributário

Princípios e Imunidades



Série
Ciências Jurídicas & Sociais

Comitê Editorial

Prof.^a Dr.^a Liane Tabarelli
PUCRS, Brasil

Prof.^a Dr.^a Marcia Andrea Bühring
PUCRS, Brasil

Prof. Dr. Orci Paulino Bretanha Teixeira
Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Voltaire de Lima Moraes
PUCRS, Brasil

Prof. Dr. Thadeu Weber
PUCRS, Brasil

Prof.^a Dr.^a Fernanda Medeiros
PUCRS, Brasil

Prof. Dr. Leandro Cordioli
ULBRA, Brasil

A constitucionalização do Direito Tributário

Princípios e Imunidades

Adriana do Carmo Figueiredo



Diagramação: Marcelo A. S. Alves

Capa: Lucas Margoni

O padrão ortográfico e o sistema de citações e referências bibliográficas são prerrogativas de cada autor. Da mesma forma, o conteúdo de cada capítulo é de inteira e exclusiva responsabilidade de seu respectivo autor.



Todos os livros publicados pela Editora Fi estão sob os direitos da [Creative Commons 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR)
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

FIGUEIREDO, Adriana do Carmo

A constitucionalização do Direito Tributário: princípios e imunidades [recurso eletrônico] / Adriana do Carmo Figueiredo -- Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

75 p.

ISBN - 978-65-5917-388-4

DOI - 10.22350/9786559173884

Disponível em: <http://www.editorafi.org>

1. Direito Tributário; 2. constitucionalização; 3. Teoria; 4. Estado; 5. Brasil; I. Título.

CDD: 340

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito 340

Sumário

1	11
<hr/> Considerações Iniciais	
2	16
<hr/> O Princípio da Legalidade e seus reflexos na Constituição e no CTN	
2.1. Exceções ao princípio	17
2.2. Tipicidade versus Legalidade	19
3	22
<hr/> Considerações sobre o Princípio da Isonomia	
3.1. Isonomia e sua relação com o princípio da capacidade contributiva.....	24
3.2. A isonomia na extrafiscalidade e na tributação indireta	25
3.3. O alcance do art. 145, § 1º da CRFB/88	26
4	27
<hr/> O princípio da irretroatividade	
4.1. Sua exceção.....	27
4.2. Sobre a retroatividade benigna.....	28
5	29
<hr/> Sobre os princípios da anterioridade e da noventena	
5.1 Exceções constitucionais	31
5.2. Relação dos princípios com Lei que altera índice de correção monetária.....	32
5.3. Considerações sobre o princípio disposto no art. 195, §6º da CF.....	35
5.4. O empréstimo compulsório, fundado no art. 148, II, da CF, e sua relação com a noventena	36

6 **37****Fundamentos do princípio do não confisco**

- 6.1. As multas fiscais podem se submeter a esse princípio? 38
- 6.2. Exemplo de mitigação desse princípio 40

7 **42****Sobre o princípio da liberdade do tráfego ou livre trânsito**

- 7.1. Natureza jurídica do pedágio, de acordo com o art. 150, V, da CF..... 42
- 7.2. Exemplo de mitigação do princípio..... 43

8 **45****Princípio da especificidade de lei concessiva de benefício fiscal**

9 **47****Sobre o princípio da uniformidade geográfica**

- 9.1. Sua exceção constitucional 48
- 9.2. Finalidade do princípio 48
- 9.3. Exemplos de aplicação desse princípio..... 48

10 **49****Princípio da vedação à concessão de isenção heterônoma**

- 10.1. Sua relação com os tratados ou acordos internacionais 50

11 **52****Sobre as imunidades e sua relação com a competência tributária**

12	55
<hr/>	
Imunidade intergovernamental recíproca	
13	59
<hr/>	
Sobre a imunidade dos templos de qualquer culto	
13.1. Definição de templos de qualquer culto.....	60
14	62
<hr/>	
Sobre imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos	
15	65
<hr/>	
Imunidade de eficácia contida	
16	67
<hr/>	
Sobre a imunidade de livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão	
16.1. Sua extensão.....	68
Considerações Finais	70
<hr/>	
Referências	73
<hr/>	

Considerações Iniciais

Primeiramente, é importante esclarecer que este trabalho foi escrito em 2014 e é fruto de uma pesquisa desenvolvida em âmbito de pós-graduação *lato sensu*. Nesta edição publicada em 2021, fizemos uma breve revisão do texto e acrescentamos uma nota de rodapé, a respeito da discussão atual sobre a proposta de emenda à Constituição que garante imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão (PEC 31/2020). Vale dizer que referida PEC surge em contexto decorrente do projeto de lei (PL 3.887/2020) proposto pelo governo federal que pretende acabar com a isenção, passando a taxar a indústria do livro em 12%.

Assim, a finalidade deste livro é apresentar um estudo constitucional e doutrinário a respeito da constitucionalização do Direito Tributário brasileiro, tendo em vista a análise de alguns princípios e imunidades atinentes a essa área do conhecimento e sua relevância para o ordenamento jurídico.

Desse modo, parte-se do pressuposto, conforme magistério de Rene Longo (2014), que o Sistema Tributário Nacional começa na Constituição Federal de 1988, pois certamente a nossa Carta de Valores estabelece os pilares necessários para a compreensão e aplicabilidade do Direito Tributário.

Com essa abordagem, a análise desenvolvida neste estudo levará em conta três pilares essenciais, quais sejam, o poder de tributar, a competência tributária e, por fim, as limitações do poder de tributar.

Vale dizer que, para Longo (2014), essas colunas norteiam todo o estudo e a compreensão do Direito Tributário, uma vez que seus reflexos perpassam pela matéria tributarista em seus múltiplos sentidos. Senão, vejamos:

O poder de tributar tem seus reflexos na expressão de soberania, sendo esta o poder que se entrega ao Estado para organizar a sociedade. Nesse sentido:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

Logo, com base na leitura da referida disposição constitucional, pode-se afirmar que a soberania é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil e que o poder emana do povo que o exerce de forma direta ou indireta. Quando se fala em poder, pode-se buscar como exemplos, além de outros, o poder de polícia, o poder de punir e o poder de tributar. Assim, como o poder de tributar é imposto pelo Estado, e a lógica jurídica se vale do poder-dever, ninguém paga tributo porque quer. Todos são obrigados a cumprir a imposição do Estado, aliás, todos têm o dever de contribuir para que o Estado obtenha receita e possa cumprir seus objetivos consagrados no texto constitucional e assim dispostos no art. 3º da CRFB/88:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Portanto, o Estado impõe o dever de contribuir. A Constituição prevê, desde seu preâmbulo, um constitucionalismo solidário, constituído por valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional. Assim, Rene Longo (2014) assevera que não existe tributo facultativo! Todo tributo é obrigatório e revela a exteriorização da atividade soberana do Estado.

Ainda a respeito da obrigatoriedade, é fundamental destacar que o Estado tem o dever de respeitar as garantias dos cidadãos, para que direitos fundamentais constitucionais possam ser efetivados nos termos da Constituição Federal de 1988 e, além disso, para que sejam garantidos os direitos sociais e o mínimo existencial à dignidade humana nas esferas local, regional e nacional. Assim, destaca-se também o dever de agir do Estado, que se materializa com a devida prestação de serviços e de assistência, para que o sistema de direitos possa ser efetivado mediante políticas públicas voltadas para o cumprimento daqueles objetivos consagrados no texto constitucional.

Dessa forma, há que se considerar a relevância da competência tributária prevista na Carta Política. Se existe o poder, conforme exposto anteriormente, este deve ser distribuído entre os entes da federação. Logo, a competência tributária serve para dividir o poder de tributar.

Sabe-se que, no que tange à organização político-administrativa do Brasil, o texto constitucional prescreve:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

Logo, a Constituição determina que a forma de Estado adotada pelo Brasil é a federação, ou seja, as unidades são autônomas, com independência financeira, além de autonomia administrativa e política. Nesse sentido, vale destacar que somente o ente da federação tem a capacidade de tributar, conforme alerta Longo (2014).

E, por fim, é preciso considerar as limitações do poder de tributar. Estas são verdadeiras garantias de direitos fundamentais que configuram exteriorização de cláusula pétreia. Assim, vale lembrar o art. 60, § 4º da CRFB/88:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais (BRASIL, 1988)

Do destacado comando normativo, infere-se que as limitações do poder de tributar são garantias fundamentais que não podem ser revogadas nem mesmo por emendas constitucionais. Trata-se de uma proteção do contribuinte contra possíveis abusos do Estado no poder de tributar, configurando o núcleo duro da Constituição Federal. Nesse sentido, vale ressaltar a ADI 939/2003, em que o Supremo Tribunal Federal firmou em jurisprudência o entendimento de que as limitações do poder de tributar exteriorizam as garantias fundamentais do contribuinte.

Desse modo, este estudo pretende analisar os princípios e as imunidades tributárias como verdadeiros axiomas garantidores das limitações

do poder de tributar, disciplinando a incidência do referido poder. Nesse sentido, os princípios e as imunidades serão entendidos, nesta pesquisa, como verdadeiras colunas que norteiam a incidência de tributos. Portanto, tais colunas são de extrema relevância e devem ser observadas pelos entes da federação, uma vez que os contribuintes são protegidos pela base principiológica garantidora contra abusos do poder de tributar.

O Princípio da Legalidade e seus reflexos na Constituição e no CTN

Conforme CARRAZZA (2013), o princípio da legalidade não é exclusivamente tributário, pois se projeta sobre os domínios do Direito e vem enunciado no art. 5º, II, da CF, quando preceitua que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.

Vale considerar que o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CR/88. Graças a esse dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem essa precisa tipificação, de nada valem os regulamentos, as portarias, os atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, eles não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

O art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) enumera as matérias que, no Direito Tributário, estão sujeitas à denominada “reserva legal”, expressão usada para situações mais específicas do que o princípio da legalidade. Nas situações em que há reserva legal, não existe qualquer possibilidade de que se utilize algum ato diferente da lei formal ou de atos a que a Constituição atribua força de lei (como as medidas provisórias, hoje em dia). Segundo o CTN, só a lei pode estabelecer:

- a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- a majoração de tributos, ou sua redução;
- a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo;
- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

2.1. Exceções ao princípio

O princípio da legalidade admite exceções, não quanto à criação de tributos (que somente poderá ocorrer em decorrência de lei), mas quanto à modificação de suas alíquotas por meio de ato do Poder Executivo (decreto). Constituem exceções:

- Imposto de Importação;
- Imposto de Exportação;
- Imposto sob Produtos Industrializados;
- Imposto de Operações Financeiras;
- CIDE – combustível;
- ICMS – combustível.

Embora seja comum dar a essas situações o nome de exceções, parte da doutrina entende que há apenas uma atenuação do princípio da legalidade, já que ao Executivo é concedida certa liberdade para fixar as alíquotas dentro de limites preestabelecidos em lei.

O valor que se paga a título de tributo é, em regra, o produto de uma base de cálculo por uma alíquota. Então há também três formas de majorar um tributo:

- aumentar a alíquota;

- aumentar a base de cálculo e
- aumentar tanto a base de cálculo como a alíquota.

É de se notar ainda que, em se tratando de aumento dos impostos que constituem exceção ao princípio da legalidade, este somente poderá decorrer de decreto se tiver por causa a majoração da alíquota e, mesmo assim, se a alíquota nova estiver nos limites da lei. Se o aumento ocorrer em virtude de majoração de base de cálculo, a lei continua a ser imprescindível.

Os impostos incidentes sobre o comércio exterior, tanto de importação quanto de exportação, têm feições extrafiscais, servindo ao controle do comércio exterior e de instrumento de política cambial. De forma semelhante, o IPI e o IOF, em suas respectivas funções extrafiscais, servem de instrumento de controle da produção e política financeira. Justificam-se, dessa forma, as exceções em comento, pois o tempo decorrido durante o processo legislativo tornaria inútil o manejo desses impostos com finalidades extrafiscais.

A CIDE-combustível também constitui uma exceção ao princípio da legalidade nos termos da CR, 177, §4º, I, “b”:

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) diferenciada por produto ou uso; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A CIDE – combustível, designativa de “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico”, é um tributo federal, instituído no Brasil, em 2001 à luz, da EC nº33, por meio da Lei 10336/2001.

Em virtude dessa disposição, cabe à lei simplesmente fixar o limite máximo da alíquota da CIDE, podendo, a partir daí, o Poder Executivo fixar a alíquota aplicável, reduzindo-a e restabelecendo-a, a seu critério. O verbo “restabelecer” adquire o significado de fazer voltar a alíquota ao último valor estabelecido em lei.

Também constitui exceção ao princípio da legalidade a hipótese de ICMS-combustível de incidência monofásica, que é a única ressalva indicadora de tributo não federal. A CR, no §4º do seu artigo 155, dispõe:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Os Estados e o DF, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), definem as alíquotas do ICMS incidentes sobre tais combustíveis.

2.2. Tipicidade versus Legalidade

O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade, uma vez que o da legalidade, em seu sentido amplo, pode abranger os diversos princípios de segurança jurídica que são os da irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia, entre outros. Mas devido a sua relevância e seu conteúdo, o princípio da tipicidade deve ser tratado como um princípio específico de segurança jurídica (CARRAZA, 2013).

O princípio da legalidade aplicado à matéria tributária exige que a lei seja a fonte exclusiva na criação e modificação dos tributos. Esse princípio determina que a lei deve ser criada de forma adequada, ou seja, a lei deve adequar o fato à norma legal, devendo conter os elementos estruturais que compõem qualquer tributo, tais como: definição do fato gerador, o sujeito passivo, a fixação da alíquota e a base de cálculo, hipótese de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, entre outros.

O princípio da tipicidade não é autônomo perante o princípio da legalidade tributária, mas é, segundo Ricardo Lobo Torres, “um corolário do princípio da legalidade” (O princípio da tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: **Revista de Direito Administrativo**, 2004, pp. 193-232). É também entendido por Sacha Calmon Navarro Coelho, como uma “extensão lógica do princípio da legalidade”. (**Curso de Direito Tributário**. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.219).

No artigo 97 do CTN, fica demonstrada a ligação entre a legalidade e a tipicidade, o qual dispõe:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (BRASIL, 1966).

Considerações sobre o Princípio da Isonomia

A Constituição de 1988 preceitua que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito. Segundo José Afonso da Silva (2013, p. 210), “a doutrina afirma que a democracia repousa sobre três princípios fundamentais: o princípio da maioria, o princípio da igualdade e o princípio da liberdade”. Para ele, a igualdade é o valor fundante da democracia, não a igualdade formal, mas a substancial.

O princípio da igualdade está previsto no art. 5º, *caput*, da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (BRASIL, 1988).

Este é complementado pelo inciso I que dispõe que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;”. Deve-se atentar, ainda, que o princípio da igualdade está inserido em vários artigos da Carta Magna, vedando, assim, a discriminação.

Pode-se afirmar, entretanto, que as pessoas são, de fato, diferentes, ou seja, possuem traços diferenciadores que as distinguem dentro do grupo social do qual fazem parte. A igualdade, entretanto, provém da norma, através da qual o Estado intervém na busca de seus objetos.

Para Eduardo Sabbag (2014), “a regra da igualdade (ou isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desiguais, na medida em que se desigalam” (SABAG, 2014, p. 135).

Kildare Carvalho (2012) assim entende: “pondere-se que a ideia de igualdade se relaciona com a da própria justiça, quando se trata de exigir de cada um aquilo que sua capacidade e possibilidade permitirem, e conceder algo a cada um, de acordo com seus méritos (justiça contributiva), (CARVALHO, 2012, p. 732).

Pode-se concluir, assim, que o princípio da isonomia é norma dirigida tanto ao aplicador da lei quanto ao legislador, vedando a concessão de privilégios impróprios e distinções sem fundamentos, tornando-se elemento de limitação dos poderes públicos em seus atos e fazendo com que o Estado assumira uma postura ativa para corrigir as profundas desigualdades existentes.

A isonomia tributária não pode ser estudada de modo dissociado da isonomia genérica, uma vez que este princípio é inaugural, previsto no art. 5º da Constituição de 1988, *caput*, conforme explicitado.

Nota-se que, desse postulado genérico, se esculpiu um princípio específico do Princípio da Isonomia que consta do art. 150, inciso II, da Constituição de 1988, vejamos:

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

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; (BRASIL, 1988).

Portanto, a contribuição dos cidadãos, para suprir as necessidades financeiras do Estado, há de vir conjugada com o contido no princípio constitucional da isonomia, que se mostra em diversos aspectos, conforme os ideais de justiça insertos na Constituição.

Assim, considerando que o tributo deve ser pago por todos os contribuintes de modo isonômico, nessa medida, sempre se questiona quem são os iguais, quem são os desiguais perante o Direito Tributário e o Estado credor de tributo. Para tanto, deve-se primar pela interpretação objetiva do chamado fato gerador do tributo.

Pode-se concluir, portanto, que os aspectos externos ao fato gerador são desimportantes para dimensionamento da isonomia tributária, não é relevante a capacidade civil do agente que auferir renda, que circula mercadorias ou que seja proprietário de veículo automotor. Visa-se, portanto, à garantia contra favoritismos e perseguições.

É por isso que se adota, em Direito Tributário, uma máxima latina, desde a época do Império Romano, denominada tributo “non olet”. A tradução dessa expressão latina é “tributo não tem cheiro”.

Com base nesse princípio, chega-se à conclusão de que o tributo atinge qualquer pessoa que tenha realizado o fato gerador, que tenha auferido renda, que tenha circulado mercadoria ou que tenha se colocado como proprietário do bem, porque todas essas pessoas para o Direito Tributário, quando realizam o fato gerador, são consideradas iguais, avocando igual tributação. Há dois artigos no CTN que corroboram a interpretação objetiva do fato gerador. O art. 126, logo no *caput*, anuncia que a capacidade tributária passiva é plena, da mesma forma, o art. 118 vem ao encontro dessa ideia, mostrando que o fato gerador deve ser interpretado objetivamente.

3.1. Isonomia e sua relação com o princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, disposto no art. 145 da CR/88, em seu primeiro parágrafo, contém a proibição de distinguir entre iguais, específica do Direito Tributário, vedando a tributação arbitrária, ao assegurar a personalidade e a graduação segundo a capacidade econômica,

de cada um, igualando a todos perante o tributo. Assim, busca-se a justiça fiscal imanente, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Concluindo, o princípio da isonomia tributária deve ser bem compreendido à luz do princípio da capacidade contributiva. Ambos se entrelaçam e se avizinham, e nessa medida, poder-se-á conseguir destacar de fato quem são os iguais e quem são os desiguais, não só pela interpretação objetiva do fato gerador, mas também pelos meios de exteriorização da capacidade contributiva (CARRAZA, 2013).

3.2. A isonomia na extrafiscalidade e na tributação indireta

A extrafiscalidade se materializa, principalmente, através das isenções, devendo o legislador atuar com razoabilidade, tendo em vista o Estado de Direito. Assim, suas concessões sem a observância do princípio da isonomia, isto é, para determinados grupos sociais sem nenhuma consideração de ordem social ou econômica são vedadas.

CARRAZA (2013) destaca que

[...] as isenções tributárias só podem ser concedidas quando, ao mesmo tempo em que favorecem pessoas, têm em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos que apresentam desenvolvimento mental precário, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal, e assim avante). (CARRAZA, 2013, p. 986).

Assim, as isenções e os benefícios fiscais podem ser concedidos, de acordo com a política econômica delineada pelo Estado, a pessoas com grande capacidade econômica, sem implicar a quebra do princípio da isonomia. Tais pessoas são “premiadas” pela isenção por estarem na categoria considerada apta pelo Estado a atingir o interesse social, devendo

todos que estiverem na mesma situação receber o mesmo tratamento, sem exceções.

Por fim, não se deve confundir as isenções como um ato de liberalidade do Estado, inserido no campo da conveniência e oportunidade. As isenções são normas de caráter excepcional e estão vinculadas aos princípios constitucionais, como o da razoabilidade, isonomia e legalidade.

3.3. O alcance do art. 145, § 1º da CRFB/88

A Constituição Federal dispõe em seu art. 145, §1º sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, da seguinte forma:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Vale destacar que, ainda que a CRFB/88 defina o princípio da capacidade contributiva apenas aos impostos, tal dispositivo deve ser interpretado de forma ampla no seu alcance. Isso porque ao se limitar o campo de atuação do princípio da capacidade contributiva iria gerar a redução da incidência do primado da igualdade no campo do Direito Tributário, o que fere o Sistema Tributário como um todo.

Nesse contexto, constata-se que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não deve se limitar somente aos impostos, podendo ser estendido às demais espécies tributárias. Esse, inclusive, foi o entendimento fixado pelo STF no julgamento da ADI n. 948/GO, ao aplicar o preceito à taxa judiciária progressiva, e no RE n. 232.393, quando tratou da taxa de coleta de lixo no Município de São Carlos, entre outros.

O princípio da irretroatividade

A irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo segurança jurídica e estabilidade dos direitos subjetivos, ao aspecto da relação impositiva-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

O princípio da irretroatividade tributária atrela-se à criação e ao aumento do tributo, não havendo menção expressa a sua aplicação nos casos de redução ou dispensa do pagamento de tributo.

O princípio da irretroatividade tributária está previsto no artigo 150, III, a, da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

Assim, a lei tributária não se aplica a fatos geradores anteriores à data de sua publicação, ou seja, a lei atinge somente fatos presentes e futuros.

4.1. Sua exceção.

O princípio da irretroatividade tributária possui duas exceções previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

- a) **A lei tributária retroagirá quando for interpretativa.** Lei tributária interpretativa é aquela promulgada para explicar uma lei anterior. A lei deve ser materialmente interpretativa.

b) **A lei tributária retroagirá quando for mais benéfica** para o contribuinte em matéria de infração, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado. Neste caso existem duas condições: lei mais benéfica e matéria de infração, e um pressuposto: ato não definitivamente julgado. Lei tributária mais benéfica em relação a pagamento de tributos não retroage. CTN, Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

4.2. Sobre a retroatividade benigna

Tal como no Direito Penal, a Lei Tributária pode retroagir para beneficiar o contribuinte em se tratado de **penalidade (multa)**. A lei que abranda ou extingue a penalidade pode alcançar fatos anteriores à sua vigência. Um exemplo de retroatividade seria a multa por atraso na declaração de IR, e, posteriormente, essa multa vem ser reduzida por outra lei e esta irá retroagir.

Sobre os princípios da anterioridade e da noventena

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE foi inserido no ordenamento constitucional brasileiro por meio da E/C nº 01/69 que veio a alterar a Constituição Federal de 67. Até então prevalecia o princípio da anualidade, cujo teor atrelava a criação ou o aumento de tributo à previsão orçamentária.

A Constituição Federal de 1988 repetiu o princípio da anterioridade no art. 150, III, "b", e por meio dele a eficácia da lei que cria ou aumenta tributo fica postergada para o exercício financeiro seguinte ao da sua publicação.

No entanto, a redação do dispositivo em causa permitiu que houvesse uma interpretação um tanto quanto nociva ao sujeito passivo, posto que se a lei fosse publicada nos três últimos meses do exercício financeiro (numa situação extrema onde a publicação ocorresse em 30 de dezembro, por exemplo) o tributo já poderia ser exigido em 1º de janeiro do ano seguinte.

Ora, tal situação demonstra afronta ao sentido do princípio da anterioridade, cuja razão de existência repousa no princípio da não-surpresa.

Em outros termos, é possível afirmar que o princípio da anterioridade foi criado com a finalidade de se permitir ao sujeito passivo do tributo um período razoável para que houvesse uma adaptação à nova realidade tributária, ou seja, como um novo tributo estava sendo criado, ou um tributo já existente estava sendo aumentado deveria existir um lapso temporal a fim de que o sujeito passivo preparasse condições financeiras para suportar o novo encargo tributário.

Diante desta realidade, qual seja, a criação ou o aumento do tributo num período próximo ao final do exercício financeiro, com claros danos ao sujeito passivo, foi inserido um adendo ao princípio da anterioridade com a finalidade de impedir que tal situação viesse a ocorrer.

Esta foi a razão de a Emenda Constitucional nº 42/03 introduzir alteração no art. 150, III da Constituição Federal, incorporando-lhe a alínea "c" e alterando a redação do seu § 1º.

Assim, após a referida alteração, o texto constitucional nestes pontos passou a ter a seguinte redação:

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

III - cobrar tributos:

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;

§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, Iº. (BRASIL, 1988).

Com base na nova previsão constitucional, a criação ou o aumento de tributos deve, de forma prática, se pautar pelo PRINCÍPIO DA NOVENTENA, cuja determinação estabelece o seguinte regramento geral:

a) Se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o dia 03 de outubro, a exigibilidade será possível a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da publicação, havendo no caso para a eficácia normativa de uma *vacatio* mínima de 90 (noventa) dias. Pode-se dizer que neste intervalo (de 1º de janeiro até o dia 03 de outubro) prevalece apenas o princípio da anterioridade.

b) Por outro enfoque, se a lei for publicada após o dia 04 de outubro e até o dia 31 de dezembro, como regra, a exigibilidade somente será viável depois de decorrido o prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da referida publicação (princípio da noventena). Assim, se houver a publicação do texto legal em 04 de outubro o tributo somente poderá ser cobrado após o dia 02 de janeiro do ano seguinte e assim sucessivamente, até a data limite de publicação em 31 de dezembro, quando o tributo será exigido em 31 de março ou 1º de abril do ano seguinte (a variação ocorre pelo fato de ser ou não ano bissexto). Deve ser bem esclarecido que necessário é cumprir a *vacatio* constitucional de 90 (noventa) dias, ou, como já se convencionou denominar, observar o princípio da "noventena".

5.1 Exceções constitucionais

a) Para os empréstimos compulsórios que atendam às despesas extraordinárias (art. 148, I - CF), para os impostos sobre importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza e sobre operações financeiras (IOF), bem como os impostos extraordinários instituídos por guerra externa ou sua iminência (art. 154, II), não se aplicará a regra da *vacatio* constitucional de 90 (noventa) dias. Deste modo, a cobrança é admitida imediatamente após a publicação do ato normativo que os houver instituído ou aumentado, exceção feita ao IR; que tem submissão ao princípio da anterioridade;

b) Para o imposto sobre produtos industrializados (IPI) a situação, após a E/C nº 42/03, ficou de certa forma atípica, posto que tal tributo não cumpre o princípio da anterioridade (v. §1º do art. 150 - CF), mas em caso de aumento de alíquota (que é feito por decreto do Poder Executivo, conforme art. 153, § 1º - CF) a cobrança deverá obedecer o mencionado prazo de 90 (noventa) dias trazido pela citada alteração constitucional;

c) Quanto ao IPVA (art. 155, III - CF) e ao IPTU (art. 156, I - CF), no que se refere ao aumento da base de cálculo, tal alteração, ainda que se pautar pelo princípio da anterioridade, não se submeterá ao criado prazo de 90 (noventa) dias. Deste modo, sendo a alteração em causa publicada

até o dia 31 de dezembro a eficácia deste ato se imporá já em 1º de janeiro do ano seguinte. Por outro lado, se for o caso de aumento de alíquotas a legislação deverá cumprir o princípio da anterioridade, bem como a *vacatio* constitucional de 90 (noventa) dias.

d) As contribuições sociais decorrentes do art. 195 da CF não levarão em conta nem o princípio da anterioridade propriamente dito, conforme determina o art. 149 da CF, e nem o prazo de 90 (noventa) dias da E/C nº 42/03. Para tal espécie tributária prevalece o disposto no §6º do citado art. 195, isto é, as contribuições sociais devem cumprir um "outro" prazo de 90 (noventa) dias, ou seja, quando estas forem instituídas ou modificadas a eficácia da lei ficará postergada para 90 (noventa) dias após a data da sua publicação, independentemente de se levar em conta o chamado exercício financeiro. Assim, de forma prática, se a lei que altera tal tributo for publicada em fevereiro de determinado ano a cobrança será possível após o decurso do prazo de 90 (noventa) dias. De outra forma, se a lei for publicada em novembro, o tributo somente será exigível depois de 90 (noventa) dias da data da publicação. Em síntese, deve sempre ser cumprida a *vacatio* constitucional de 90 (noventa) dias dissociada do exercício financeiro. Se aplica ao caso o intitulado princípio da anterioridade nonagesimal ou anterioridade especial ou mitigada.

5.2. Relação dos princípios com Lei que altera índice de correção monetária

Em relação à Lei que altere índice de correção monetária, os seguintes princípios não devem ser observados. A correção monetária não se encontra sujeita ao princípio da anterioridade porque não implica em alteração dos elementos da obrigação tributária, em especial o quantitativo formado pela base de cálculo e alíquota.

Em se tratando de lei que reduz ou extingue tributo, a Constituição Federal facultou às pessoas políticas exercer a sua competência tributária

por meio da concessão da isenção, por isso as isenções também integram o sistema constitucional e devem estar submissas aos seus princípios, tal como o princípio da anterioridade.

Visto que a aptidão para tributar equivale a de isentar, de igual modo a lei ordinária que extingue ou reduz uma isenção só poderá ser aplicada no exercício financeiro vindouro ao de sua vigência, uma vez que o patrimônio do contribuinte será de igual modo atingido.

Por isso, ao ser revogada lei isentiva, e, em consequência, restabelecendo o dever de pagar o tributo, isto é, recriando a lei instituidora do tributo, é evidente que, no nome da estabilidade e segurança jurídica do contribuinte, deva aqui incidir também o princípio da anterioridade.

No entanto, se quando entre o período de entrada em vigor das isenções por prazo determinado e da incidência do tributo, tiver ultrapassado um exercício financeiro, a Fazenda não está obrigada a aguardar o exercício vindouro para cobrar o tributo. Isto se dá pelo fato de que está implícito na concessão de isenção com prazo certo o fato de que este findado volta em vigor a lei com conteúdo da anteriormente revogada. Sendo que esta regra não se aplica quando entre o período citado o tributo volta a ser cobrado no mesmo exercício.

E, evidentemente, lei que reduz ou cessa isenção referente a tributo arrolado no hall do artigo 150, §1º da Constituição Federal, terá eficácia imediata, pois assim são prescritas.

Mais especificamente no ICMS, as isenções são concedidas por decreto legislativo, que a partir de sua vigência passam a ter força de lei interna nos estados e distrito federal. E o decreto que revoga isenção deve da mesma forma obedecer ao princípio da anterioridade, sendo este direito irrenunciável do contribuinte. Vale mencionar o artigo 155, §2º da Constituição Federal, pois veicula limitação constitucional aos estados

membros e distrito federal quanto a competência de isentar, evitando guerra e disparidade na política fiscal.

Nos termos da Súmula nº 669, do STF, norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Em relação a lei que revoga isenção não condicionada, nem a termo, há de se concluir pela existência de entendimentos diversos sobre o tema posto.

De um lado o STF, posicionando-se no sentido da desnecessidade da observância do princípio da anterioridade tributária quando da revogação de uma determinada isenção incondicionada. Entendimento este que restou sumulado no enunciado nº. 615.

Alguns doutrinadores sustentam que tal entendimento refere-se ao imposto sobre circulação. Não sendo, portanto, incompatível com o artigo 104, inciso III, do CTN, que dispõe sobre impostos sobre patrimônio e renda.

Outra parte da doutrina defende a aplicação do princípio da anterioridade tributária quando da revogação de uma isenção incondicionada para qualquer imposto.

O cerne da questão é oriundo da teoria explicativa escolhida sobre a natureza da isenção. A teoria clássica defende ser a isenção uma dispensa legal do pagamento de tributo, surgindo a obrigação tributária e afastando a possibilidade de lançamento.

Para a teoria contemporânea, a lei isentiva obsta a ocorrência do fato gerador. Desta forma, a revogação da lei concessiva de uma isenção incondicionada equivaleria a uma lei impositiva, ou seja, a criação ou majoração do tributo. Devendo, portanto, ser observado o princípio da anterioridade tributária.

Em razão de ser considerado um direito fundamental do contribuinte, além de ir ao encontro ao vetor axiológico da segurança jurídica e da justiça fiscal, valores consagrados na Constituição Federal de 1988, conclui-se pela adoção da corrente contemporânea.

Conclui-se, portanto, ser mais oportuno e adequado aos pilares de um Estado Democrático de Direito e aos valores previstos na atual Carta Magna o entendimento da observância da anterioridade tributária na revogação de isenções incondicionadas.

5.3. Considerações sobre o princípio disposto no art. 195, §6º da CF.

“As contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado” (CF, art. 195, §6º). Trata-se, aqui, do princípio da anterioridade nonagesimal, também conhecido como princípio da noventena ou da anterioridade mitigada.

As modificações que estão sujeitas à anterioridade nonagesimal são as que representem uma efetiva onerosidade para o contribuinte. As modificações menos onerosas ao contribuinte podem ser aplicadas desde a entrada em vigor da lei nova.

O princípio da anterioridade nonagesimal tem como objetivo proteger o contribuinte contra o fator surpresa. A noventena é o tempo necessário para que o contribuinte ajuste seu planejamento financeiro, visando o pagamento da contribuição.

Para os demais tributos, com algumas exceções, além da anterioridade nonagesimal, aplica-se também o princípio da anterioridade anual (ou anterioridade do exercício). De acordo com o princípio da anterioridade anual, os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, “b”). Para as contribuições destinadas à seguridade social,

o princípio da anterioridade anual não se aplica. Para estas contribuições, aplica-se apenas a anterioridade nonagesimal.

5.4. O empréstimo compulsório, fundado no art. 148, II, da CF, e sua relação com a noventa

Para os empréstimos compulsórios que atendam às despesas extraordinárias (art. 148, I - CF), para os impostos sobre importação, exportação, renda e proventos de qualquer natureza e sobre operações financeiras (IOF), bem como os impostos extraordinários instituídos por guerra externa ou sua iminência (art. 154, II), não se aplicará a regra da *vacatio* constitucional de 90 (noventa) dias. Deste modo, a cobrança é admitida imediatamente após a publicação do ato normativo que os houver instituído ou aumentado, exceção feita ao IR; que tem submissão ao princípio da anterioridade.

Fundamentos do princípio do não confisco

A Constituição estabelece em seu artigo 150, inciso IV, o Princípio do Não-Confisco Tributário, assim redigido: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.”

Esta vedação constitucional do confisco tributário nada mais representa senão a coibição, pela *Lex Legum*, de qualquer aspiração estatal que possa levar, na seara da fiscalidade, à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Neste mesmo caminho, Goldschmidt assevera:

O princípio inserto no art. 150, IV, da Carta Magna tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixar de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.

Por fim, cumpre asseverar que se afere o efeito confiscatório do tributo em função da carga tributária em conjunto, com a verificação da capacidade do contribuinte – considerando a totalidade de sua riqueza –

para suportar a incidência de todos os tributos que deverá pagar, dentro de determinado lapso temporal.

Quando o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, preconiza que, “sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco” é clarividente a vedação destinada aos entes federados no sentido de impedi-los de praticar tributação confiscatória.

Vale mencionar que o destinatário primeiro da norma constitucional é o legislador infraconstitucional. “E isso também é mais do que lógico, pois, se em nosso ordenamento jurídico somente é permitido exigir ou aumentar tributo por meio de lei, somente a lei poderia criar um tributo que pudesse ser confiscatório.”

Também é evidente que, assim como preceito constitucionalmente previsto, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, contém uma diretriz para o intérprete e aplicador da lei, especialmente o Poder Judiciário.

Com isso, pode-se arrematar aduzindo que, “como toda norma constitucional, o art. 150, inc. IV, da Carta Magna, contém, inicialmente, uma diretriz para o legislador infraconstitucional e, num segundo momento, para o intérprete e aplicador da lei [...]”

6.1. As multas fiscais podem se submeter a esse princípio?

Consoante com o preconizado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, pode-se conceituar tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, não se pode confundir tributo com multa, cuja natureza, nitidamente, é sancionatória.

É sabido que o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, veda a instituição de tributo (e não multa) com efeito confiscatório. Assim, diante da diversidade de natureza jurídica existente entre as multas e os tributos, seria possível estender o preceito constitucional do Não-Confisco às multas?

Como disse Estevão Horvath, “é grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não-confiscatoriedade.”

Caso, exclusivamente, fosse levado em consideração o rigor científico, poder-se-ia, com toda tranqüilidade, afirmar que o Princípio da Vedação ao Confisco não se estenderia às multas.

Contudo, é forçoso reconhecer que multas excessivamente onerosas devem ser ceifadas de nosso ordenamento jurídico, em virtude de, e apesar de não estarem incluídas no artigo 150, inciso IV, da CF, não só ferirem o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF), mas sobretudo o Princípio da Proporcionalidade.

É importante aduzir que, apesar de ferir a cientificidade da ciência jurídica, o Supremo Tribunal Federal estende o Princípio da Vedação ao Confisco de modo a alcançar também as multas confiscatórias.

Aliás, neste momento, faz-se oportuno colacionar um julgado, onde é assentado tal posicionamento, vejamos:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o

patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Assim, seja pela observância do Princípio da Vedação ao Confisco ou pela utilização do Princípio da Proporcionalidade ou, ainda, com base no Direito de Propriedade, é salutar para os contribuintes o banimento das multas confiscatórias.

6.2. Exemplo de mitigação desse princípio

Existem várias situações anômalas que exigem uma forma de tributação mais elevada, em prejuízo à vedação constitucional de utilização do tributo como meio confiscatório.

Como é notório, de acordo com o caso concreto, algumas vezes os Princípios Constitucionais deverão sucumbir à aplicação de outros Princípios Constitucionais de igual valor, eis que o texto constitucional não admite antinomias.

Vale lembrar, conforme ensina Paulo Cesar Baria de Castilho (2002):

O que justifica as “exceções” é exatamente o fato de que, nas situações anômalas aqui tratadas, o tributo deixar de ter sua finalidade primeira, ou seja, ser fonte de arrecadação de receitas para o Estado, e passa a ser utilizado como elemento de controle. A primeira das exceções ao Princípio do Não-Confisco é acerca dos tributos extrafiscais, em razão de não terem função arrecadatória, servindo, na verdade, como instrumento de ação política, econômica ou social. (CASTILHO, 2002, p. 78-114).

No estado de guerra, é possível haver confisco, pois se trata de uma situação extrema, cabendo, inclusive, a instituição do imposto extraordinário de guerra (art. 154, inc. II, da CF).

Outra exceção é aquela referente aos impostos proibitivos, em outras palavras, aqueles que impedem o livre exercício de uma atividade lícita. Nessa exceção, o chamado Princípio da Vedação ao Confisco vai sucumbir

em benefício dos interesses coletivos e do bem comum. É o caso, por exemplo, da alta tributação que recai sobre a produção de bebidas, de cigarro, prática de jogos, entre outros.

Sobre o princípio da liberdade do tráfego ou livre trânsito

O artigo 150, V da Constituição Federal veda a cobrança de tributos com a finalidade de limitar o tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais. A presente vedação vem em atendimento ao prescrito no art. 5º XV da CF que assegura a liberdade de locomoção no território nacional.

A norma tem como destinatário principal o legislador, o qual pode criar tributos com a intenção de limitar a passagem de pessoas e bens entre Municípios ou entre Estados. Observe que a norma está a vedar que o fato gerador seja a simples passagem de pessoas ou bens de um Estado para o outro ou de um Município para o outro, preservando o direito de ir e vir.

7.1. Natureza jurídica do pedágio, de acordo com o art. 150, V, da CF.

O artigo 150, V, da Constituição Federal estabelece que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) 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; (...)”. Ao que parece, o pedágio se revela na Constituição Federal de forma *sui generis*, em outras palavras, no mínimo incomum, porque embora tenha lhe reconhecido natureza tributária, por encontrar-se num dispositivo que cuida de tributos, ele foi previsto como uma exceção ao princípio que limita a criação de um tributo.

Ricardo Alexandre (2009) apresenta uma curiosa reflexão sobre o pedágio:

No que se refere ao pedágio, a questão é bastante controversa, principalmente com relação a sua natureza jurídica (tributária ou não). Por uma questão de lógica, é possível afirmar que o legislador constituinte originário imaginou o pedágio como um tributo. O raciocínio é bastante simples: só se exclui de uma regra algo que, não fora a disposição excludente, faria parte da regra. Assim não faz sentido afirmar que "todo ser humano possui direito à liberdade, excetuados os gatos e cachorros" A frase não faz sentido, pois gatos e cachorros não são seres humanos, portanto não fazem parte da regra, não precisando ser excetuados. Na mesma linha de raciocínio, se a Constituição Federal de 1988 afirmou que sobre determinada situação não se pode instituir tributos, ressalvada a cobrança de pedágio, é porque, para o legislador constituinte, o pedágio é tributo (ALEXANDRE, 2009, p. 140-141).

Desta maneira, pode-se inferir que o pedágio é um tributo, entretanto, a discussão doutrinária seria se pode ser considerado um tributo autônomo, a exemplo dos impostos, das taxas e das contribuições, ou se seria um tributo na modalidade taxa de serviço, como aparentemente a doutrina se posiciona na sua maioria. Pode-se perceber que a previsão do pedágio na Constituição Federal de 1988 se deu de maneira bastante rara, pois surgiu como exceção a uma proibição, qual seja, a da não-limitação do tráfego, a *contrario sensu* dos demais dispositivos (arts. 145, 149, etc.), que regulamentaram o tributo especificado como objeto de seu comando. Independente, a sua instituição foi acolhida pelo Constituinte, embora como uma exceção à regra estampada no inciso V do artigo 150 da Lei Maior.

7.2. Exemplo de mitigação do princípio

Como exemplo de mitigação de tal princípio devemos enfrentar a questão do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

interestadual. Tal tributo se afigura como exceção a esta vedação constitucional.

O ICMS estadual é admitido, no que pese a vedação da norma, uma vez que a vedação se dirige à circulação territorial e não à circulação negocial. Assim, como já dito, o que a norma quer impedir é a criação de tributo com a finalidade única de impedir simplesmente o tráfego de pessoas ou bens, mas quando este tráfego se reveste de finalidade econômica, admitida se torna a sua exação.

Neste sentido, é válido observar os ensinamentos de Roberto Wagner Lima Nogueira (2004):

É importante esclarecer que essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação econômica em operações interestaduais ou intermunicipais. O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a TRANSPOSIÇÃO (TRÁFEGO) DE FRONTEIRA interestadual ou intermunicipal. Preserva-se assim a LIBERDADE DE IR-E-VIR, aquela liberdade desvinculada de qualquer ato negocial. Imuniza a circulação territorial e não a circulação econômica (NOGUEIRA, 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5955>. Acesso em: 8 out. 2021).

8

Princípio da especificidade de lei concessiva de benefício fiscal

Trata-se de uma exigência que deve ser observada pelo legislador na concessão de determinados benefícios fiscais.

Diz o §6º do art. 150 da CF/88:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas 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 artigo 155, § 2º, XII, g. (BRASIL, 1988).

Dizer que uma lei deve ser específica nada tem a ver com as características formais da lei. Significa, somente, que a lei deve tratar de um mesmo assunto.

O que se proíbe, aqui, é que o legislador, em uma lei tratando, por exemplo, de acesso de deficientes a prédios públicos, introduza um artigo lá no meio concedendo uma isenção tributária ou uma anistia, na esperança de que isso passe despercebido da população em geral (e, muitas vezes, não seja percebido por grande parte dos parlamentares que votem em favor do projeto).

Portanto, a lei poderá ser ordinária, o que é o normal, ou complementar, se o tributo exigir lei complementar para sua instituição e regramento.

A lei específica que conceda o benefício fiscal deverá tratar somente do benefício – como uma lei que tratasse de isenções para diversos tributos – ou sobre um determinado tributo, como uma lei sobre imposto de renda que estabelecesse isenções, remissões e anistias para relativas a esse imposto.

A parte final do dispositivo constitucional transcrito acima – “*sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’*” – diz respeito ao ICMS.

É que, no caso de concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, é necessária prévia deliberação conjunta dos Estados e do DF.

Essa deliberação, que se dá no âmbito de um órgão chamado CONFAZ, resulta na celebração de um convênio (conhecidos como “convênios CONFAZ”) que autoriza a concessão do benefício fiscal.

Portanto, os Estados e o DF não podem, isoladamente, sem autorização prévia em convênio, editar uma lei ordinária específica para conceder benefícios relativos ao ICMS.

Essa regra constitucional, regulamentada pela Lei Complementar nº 24, de 1975, tem o objetivo de evitar a denominada “guerra fiscal”, em que um ente federado concederia, isoladamente, benefícios de ICMS visando a atrair indústrias e outros investimentos para seu território, em detrimento dos demais.

Sobre o princípio da uniformidade geográfica

De acordo com a Constituição Federal de 1988:

Art. 151. É vedado à União:

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 a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (BRASIL, 1988).

O Princípio da Uniformidade Geográfica, também denominado Princípio da Uniformidade Tributária, encontra guarida no art. 151, inciso I, c/c art. 19, inciso III, *in fine*, ambos da CF/88, tendo sido inserido no Ordenamento Jurídico como ratificador do Princípio da Isonomia, vez que seu regramento impõe à União a necessidade de instituição de tributos federais de maneira uniforme em todo o território nacional, sem embargo da observância do pacto federativo.

O referido princípio abrange tributos federais e, portanto, diz respeito a todos os impostos de alcance nacional (art. 153, CF/88), quais sejam:

Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre a Renda, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II, CF/88) e Impostos Residuais (art. 154, I, CF/88).

Portanto, as regras aqui são destinadas especificamente à **União**.

9.1. Sua exceção constitucional

Não fere os princípios mencionados a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, mormente incentivos voltados ao desenvolvimento industrial das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, áreas de atuação da SUDAM, SUDENE e SUDECO.

Qualquer benefício fiscal de tributo federal que seja restrito a uma região do território nacional e que não tenha por finalidade promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País será inconstitucional, por ferir o princípio da uniformidade geográfica.

9.2. Finalidade do princípio

A finalidade do princípio da uniformidade geográfica é fazer com que o tributo federal deva gozar da mesma alíquota em todo o território brasileiro, reforçando o postulado da defesa da identidade das alíquotas. Portanto, a União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, a menos que recaia na exceção constitucional supracitada.

É necessário ressaltar que se busca a paridade entre as entidades integrantes da nossa República Federativa, vedada a sua hierarquização. Em outras palavras, os Estados-membros são parificados, e jamais hierarquizados, de modo que o Princípio da Uniformidade Tributária não derroga o Princípio Federativo, mas, ao contrário, corrobora-o.

9.3. Exemplos de aplicação desse princípio

Exemplo é a Zona Franca de Manaus.

Outro exemplo de concessão de incentivo desta natureza e com esta finalidade é a edição da Lei 9.826/99, que objetivou estimular a instalação de indústrias automotivas nas regiões mencionadas, tendo favorecido, inclusive, a instalação da fábrica da Ford no Estado da Bahia.

Princípio da vedação à concessão de isenção heterônoma

A Constituição Federal, no seu art. 151, inciso III, proíbe o que a doutrina chama de isenção heterônoma, dispondo que é vedado à União instituir isenções de tributos cuja competência não seja sua.

Art.151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (BRASIL, 1988).

Esse princípio é direcionado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A isenção heterônoma ocorre quando um ente federativo, diferente daquele que detém a competência para instituir o tributo, concede o benefício fiscal da isenção tributária.

O instituto da isenção tributária está regulado nos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional, tratando-se de forma de exclusão do crédito tributário.

Nos termos do CTN, a exclusão do crédito tributário é o impedimento, por lei, do seu lançamento, ainda que haja obrigação tributária. Em outros termos, com a isenção tributária dispensa-se a arrecadação do respectivo tributo.

Deve-se seguir a regra: apenas pode isentar o ente que pode tributar.

Em se tratando de impostos estaduais, apenas o estado pode conceder a isenção. O que se buscou com tal preceito, trazido pela CF/88, fora efetivar a autonomia entres os entes da Federação e, eliminar, definitivamente, as ingerências da União nos temas de interesses dos Estados, DF e Municípios. *Trata-se de decorrência lógica do princípio do federalismo.*

Portanto, trata-se de medida protetiva que visa assegurar o pacto federativo e evitar interferências indevidas por ente federativo no âmbito da competência tributária que não possui.

10.1. Sua relação com os tratados ou acordos internacionais

A regra geral de que a Constituição Federal veda todo e qualquer tipo de isenção heterônoma no ordenamento jurídico pátrio comporta exceção.

Trata-se da hipótese em que a União se apresenta como Estado Brasileiro, hipótese em que será inoponível o art. 151, III, da CF/88.

A rigor, o referido dispositivo fala em vedação ao ente federativo da União instituir isenções de tributos de competência dos Estados e Municípios, não abrangendo quando representante do Estado Brasileiro, no plano externo, por meio dos **tratados internacionais**.

A isenção de tributos estaduais e municipais via tratado internacional pode ocorrer, então, porque a União, nesse caso, se apresenta como o próprio Estado Brasileiro, e não como ente federativo interno.

Nesse caso, não há violação ao pacto federativo, porque nos tratados internacionais não é, a rigor, a União quem atua, mas é o próprio Estado Brasileiro, representado por aquele ente federativo.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela impossibilidade de se arguir isenção heterônoma em sede de tratados internacionais, pois a vedação constitucional incide sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Brasileiro, que ostenta a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano da organização política, a expressão de uma comunidade jurídica global, investida de poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional.

Assim, equivoca-se ao se pensar que o Estado Brasileiro é a União, quando esta é apenas um aspecto interno daquele, que não se revela no

plano externo por seus entes federados, mas tão-somente pela pessoa jurídica única da República do Brasil.

Atualmente, é admitida a tese de que a norma inserta no texto constitucional, nos termos do art. 151, III, da CF/88, acerca da vedação às isenções heterônomas, limita-se a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais ou municipais, não se aplicando, enfim, às hipóteses em que **a União atua como sujeito de direito na ordem internacional.**

Tecnicamente nem se poderia dizer que os tratados internacionais seriam uma espécie de exceção às isenções heterônomas, porque nesse caso é o próprio Estado soberano quem está impondo o benefício fiscal a determinados entes federativos, e não a União.

Contudo, na prática, o Estado é representado pela União, daí se pensar que a isenção estaria sendo feita por ela, o que, de fato, não ocorre.

Sobre as imunidades e sua relação com a competência tributária

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada).

Existem diferenças entre imunidade e isenção, logo, torna-se relevante discorrer sobre a terminologia utilizada no texto constitucional. A isenção opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade, como visto, opera no âmbito da própria delimitação de competência. A imunidade será sempre prevista na própria Constituição, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência. A Constituição Federal usa diversas terminologias para se referir às imunidades, embora em nenhum momento use a própria palavra imunidade. Mas, como ressaltado, não importa a terminologia usada, se a limitação consta da própria CF, trata-se de imunidade. Ex: art. 195, § 7º, da CF/88, estatui que “são **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” Apesar de se falar em isenção é imunidade.

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades, torna como base parâmetros que podem levar em consideração as pessoas

beneficiadas pela exceção, que são as imunidades subjetivas, como exemplo, pode-se citar o impedimento de tributação de patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos; e ainda como base a imunidade dos objetos cuja tributação é impedida, são as imunidades objetivas, como por exemplo, podemos citar a imunidade que protege livros, jornais e o papel destinado à sua impressão, não importa quem é o proprietário do livro, quem vende, quem compra... se é livro é imune¹. Vejamos o texto constitucional:

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

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.**
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013) (BRASIL, 1988, grifos nossos).

A Imunidade que é tratada no art. 150, VI, “a”, da CF e é considerada cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto

¹ Nesse sentido, é importante comentar que o senador Randolfe Rodrigues (Rede-AP) conseguiu as 27 assinaturas mínimas de apoio para apresentar proposta de emenda à Constituição que garante imunidade tributária a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão (PEC 31/2020). A medida, no entender de Randolfe, se torna mais relevante depois que o governo apresentou o projeto (PL 3.887/2020) que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição à Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e ao Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep). A mudança proposta pelo governo acaba com a isenção, passando a taxar a indústria do livro em 12%. Hoje o mercado de livros é protegido pela Constituição de pagar impostos (art. 150 da CRFB/88), conforme mencionamos. Fonte: Agência Senado, acesso em 18 set. 2021.

federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939); da mesma forma a imunidade dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, “b”, da CF.

Imunidade intergovernamental recíproca

A imunidade intergovernamental recíproca encontra-se preconizada pela regra insculpida no art. 150, VI, alínea a, da CF/88 que diz, ser vedada à União, aos Estados ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Tal instituto é decorrente da forma federalista de organização do Estado, bem como do princípio da igualdade e, por isso, deve ser analisado de acordo com o critério da capacidade contributiva.

A tributação mediante cobrança de impostos subjugaria um ente político diante do outro. O princípio federalista não compactua com tais espécies de subordinação, vez que prejudicais à reclamada coesão nacional.

Não há que se falar em imunidade tributária recíproca no caso de taxa, contribuição de melhoria e contribuições especiais. Nesses tributos, a exação decorre de uma prestação efetivada, não havendo manifestação de poder de império de um ente político sobre o outro. A hipotética exoneração relativa aos referidos tributos implicaria locupletamento do ente beneficiário da prestação realizada pelo sujeito ativo, clarificando-se a abrangência da imunidade tributária tão somente em relação aos impostos.

Ante o teor do que contido no § 2º do art. 150 da Carta Magna, a imunidade tributária recíproca alcança, além dos entes integrantes da administração pública direta, as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público. Tal imunidade condiciona-se, de acordo com o texto constitucional, à vinculação do patrimônio, renda ou serviços destas entidades às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

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

VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

§ 2º – A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (BRASIL, 1988).

Diante da temática, questiona-se: em caso de imóvel, pertencente a uma autarquia, alugado a um banco, deverá ser cobrado o IPTU?

Conforme o que dispõe o § 3º do art. 150 da C.F/88, *in verbis*, a resposta é afirmativa:

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 exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (BRASIL, 1988).

Assim seria, pois, permitir que o imóvel cedido, a qualquer título, ao particular permaneça imune à tributação e alargar, por demais, os limites da imunidade tributária recíproca, conferindo a uma determinada sociedade empresária, que não presta nenhum tipo de serviço público, tratamento tributário, não dispensado às demais pessoas jurídicas que atuam no mesmo ramo empresarial, hipótese que viola, de maneira visceral, o postulado do equilíbrio e livre concorrência entre agentes de mercado, inserto no art. 170, caput e inciso IV, da Constituição Federal, assim disposto:

Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV – livre concorrência (BRASIL, 1988).

Também, vale indagar: é possível sua extensão às empresas públicas ou às sociedades de economia mista? A Constituição de 1988 é silente neste aspecto. Contudo a Doutrina apresenta seu posicionamento e neste ensejo faz-se oportuna a colação do entendimento de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. (2007, p. 253), o qual, é peremptório quando afirma que a imunidade tributária recíproca não se estende às empresas públicas e sociedades de economia mista. Sustenta que tais entidades “são pessoas jurídicas de direito privado, que exercem função pública atípica delegada pelo Estado”, razão pela qual o gozo de tal benesse esbarraria na previsão contida no § 2º do art. 173 da C.F/88, *in verbis*:

Art. 173 – Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 2º – As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (BRASIL, 1988).

De acordo com o entendimento de José dos Santos Carvalho Filho, para quem “as empresas públicas e sociedades de economia mista, como entidades paraestatais que são, devem sujeitar-se ao regime tributário aplicável às empresas privadas”, pouco importa “se o objeto é a prestação de serviço público ou o desempenho de atividade econômica *stricto sensu* (CARVALHO FILHO, 2010, p. 547).

Entretanto, a jurisprudência mostra-nos outro caminho, pois é o que se infere do julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099 (DJe 6/8/2004), interposto pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em face de acórdão preferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F, ART. 150, VI, “A”. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO

I – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo porque está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, a;

II – R.E conhecido em parte e, nesta parte, provido. (BRASIL, 2004).

Assim sendo, à luz da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, que as empresas públicas e sociedades de economia mista podem ter em seu favor reconhecida a imunidade tributária recíproca, desde que:

a) prestem serviço público; b) que o serviço público prestado não assumam feição de atividade econômica; c) que o serviço público prestado seja de execução exclusiva do Estado.

E as concessionárias de serviços públicos têm imunidade sobre os serviços que presta? A imunidade recíproca protege o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados e dos Municípios, sendo extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que concerne ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art.150, § 2º). Mas não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, ou seja, não se aplica às concessionárias de serviço público.

Sobre a imunidade dos templos de qualquer culto

A Constituição de 1988, em seu art. 150, inciso VI, alínea b, veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a possibilidade de instituírem tributos aos templos religiosos de qualquer culto, seu patrimônio, rendas e serviços, desde que relacionados às finalidades essenciais dos templos.

Na mesma esteira é a previsão contida no art. 9º, inciso IV, alínea b do CTN, que preceitua que é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar impostos sobre templos de qualquer culto”.

O constituinte quis prestigiar alguns valores fundantes do ordenamento jurídico brasileiro. Esta é a lição de Neves da Silva (2010) quando nos ensina que

as imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los (SILVA, 2010, p. 301).

No caso da imunidade de templos, pretendeu-se colocar em relevo a liberdade de crença religiosa, ainda mais diante do fato de ser a República Federativa do Brasil um Estado laico.

Assim, conforme o inciso VI do art. 5º da C.F/88, *verbis*: “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício

dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”.

Bem como o art. 19, inciso I, da C.F/88, *verbis*: “é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes, relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público.

13.1. Definição de templos de qualquer culto

Conforme entendimento de Baleeiro (1974) citado por Marton (2014),

o “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que estaria sujeito tão-só ao imposto predial do Município, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou na prática religiosa (Baleeiro,1974, p. 91 *apud* MARTON, 2014, acesso em: 8 out. 2021, aspas do original).

No mesmo sentido é o ensinamento de Aliomar Baleeiro (2008) quando afirma que

o templo não deve apenas ser a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência contígua, o convento, os anexos por força da compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou do pastor, perante a comunidade religiosa, desde que não empregados fins econômicos (BALEEIRO, 2008, p.137).

Trata-se de imunidade subjetiva, vez que são outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes.

Diante da pesquisa sobre o assunto, questiona-se: a realização de serviços estranhos aos fins da entidade religiosa afasta a regra imunizatória? (Ex: Igreja que vende mercadorias deve pagar ICMS?)

Conforme pesquisas realizadas, a resposta é afirmativa, pois a imunidade tributária é um instituto constitucional que busca proteger valores e atividades de grande valor social. Tal preceito encontra-se disposto no art. 150, VI, da C.F/88. A imunidade tributária concedida aos templos religiosos se justifica por ser utilizada para impedir que as atividades das entidades religiosas, relacionadas com suas finalidades essenciais, sejam alvo de cobrança de natureza fiscal. De tal modo, que venham a prejudicar a manifestação do culto.

De acordo com o entendimento da doutrina e jurisprudência dominante, a imunidade prevista no art. 150, VI, “b” da C.F/88; não alcança apenas o templo, este entendido como o local onde acontece a celebração do culto. Mas, a interpretação em torno da abrangência do que seria templo, dar-se de maneira a estender a imunidade a todo o patrimônio, rendas e serviços destas instituições; desde que as receitas auferidas através de suas atividades e serviços sejam revertidas em prol das finalidades destas instituições.

Sobre imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

Quanto aos partidos políticos, os fundamentos são os constantes no art. 9º, inciso IV e alínea C do CTN, que preceitua a vedação a cobrança de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações. Bem como o constante no art. 150, inciso VI e alínea c da C.F, com o mesmo preceito e inteligência do artigo supracitado do CTN.

Os partidos políticos são o reflexo da democracia. Nosso sistema é multipartidário devido à pluralidade social, isto é, no Brasil há diversos segmentos sociais, com interesses muitas vezes conflitantes. Diante disso, cada segmento deverá ter representação adequada através das eleições. Cumpre salientar que é fundamental para o empreendimento democrático, com base no art. 1º, inciso V da C.F/88 que diz ser um dos fundamentos da República Federativa do Brasil o pluralismo político, não obstar esse valor fundamental, sendo que isso se deve principalmente ao fato de que alguns partidos, notadamente os de menor expressão, estariam muito prejudicados com a tributação. As fundações dos partidos políticos também são imunes, isto porque fazem parte da própria propagação das ideologias dos partidos.

No que toca às entidades sindicais dos trabalhadores, para Ricardo Lobo Torres, esse tipo de imunidade está diretamente vinculada ao conteúdo dos direitos sociais e econômicos, posto que sindicatos são uma forma de proteção dos trabalhadores a possíveis abusos do empregador. Não são

só uma ferramenta de reivindicação, mas pelo seu caráter associativo, servem para defender um interesse coletivo. Havendo o Estado que se abster de intervir na ordem econômica, que dá preferência aos setores privados, não há como deixar de oferecer certa proteção aos trabalhadores. Entende-se que a tributação sobre entidades sindicais seria uma forma de coibir a manifestação de atividade sindical, direito também abarcado pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso, VI, alínea c.

No que concerne à imunidade das instituições de Educação sem fins lucrativos, seus fundamentos encontram-se, dispostos no art. 9º, inciso IV e alínea C do CTN e na Constituição Federal no art. 150, inciso, VI, alínea c. Além dos artigos supracitados, é interessante lembrar o que preceitua o art. 205 da C.F de 88, ao prever que “a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (BRASIL, 1988).

Assim, havendo imunidade tributária, há o estímulo à constituição de estabelecimentos promotores desse valor, beneficiando aqueles que não possuem condições de pagar pelos serviços prestados pelas instituições privadas com fins lucrativos.

Por fim, no que se refere à imunidade das Instituições de Assistência Social sem fins lucrativos, além dos artigos supracitados do CTN e da Constituição Federal de 88, faz-se pertinente citar o que dispõe o art. 203 da CF de 1988, o qual estabelece que:

Art. 203 – A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei (BRASIL, 1988).

Os direitos sociais são previstos no artigo 6º da Constituição Federal, que dispõe: “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Posto isso, não se deve olvidar a doutrina de Roque Carrazza (2013, p. 896), para quem as instituições de assistência social gozam da imunidade em apreço porque “secundam o Estado na realização do bem comum”. Ademais, assevera que avocam atribuições que são típicas do Estado, sendo compreensível que usufruam de certos benefícios. Outrossim, o próprio princípio da capacidade contributiva já seria suficiente para ensejar a não tributação, porquanto não possuem finalidade lucrativa. Vejamos:

[...] instituição de assistência social é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da CF, *verbis*: "Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição" (CARRAZZA, 2013, p. 896).

Imunidade de eficácia contida

Trata-se de uma imunidade condicionável aos termos da lei complementar, posto ser passível de restrição. O condicionamento para a fruição do benefício poderá ou não ser estatuído pelo legislador complementar. Em decorrência desse raciocínio, a eventual hipótese de omissão legislativa não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal.

As limitações constitucionais ao poder de tributar são, assim, normas de eficácia plena e imediata, cujos efeitos independem da edição de leis complementares. Essa é a regra. Excepcionalmente, certas limitações são dotadas de eficácia contível, segundo a terminologia conhecida por José Afonso da Silva (2013). Na sua ausência, mesmo quando a Constituição impõe a observância de certos requisitos, permanece a norma imunitória ampla, que é vedação pura e simples. Com o advento da lei complementar que disciplina a imunidade, limita-se a sua eficácia, condicionada ao cumprimento dos requisitos impostos. Exemplo de norma inunitória de eficácia contida ou contível é aquela estabelecida no art. 150, VI, c.

O CTN em seu art. 14, §1º prevê que o disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos, quais sejam, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. E conforme dispõe a seguir em seu § 1º, “na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do

benefício”. Assim sendo, depreende-se da leitura dos requisitos acima dispostos que o seu fundamento é a não lucratividade das entidades imunes.

Isto é, não pode haver lucratividade nas suas funções essenciais, que são aquelas que as caracterizam como entidades especiais. Portanto, para que a não lucratividade seja observada, deve haver transparência nos seus atos, como a escrituração das receitas, peças formais que comprovam não haver desvio de suas finalidades; patrimônio e renda não dissipados em favor de terceiros, o que poderia acabar violando o fundamento da imunidade. Isto é, sendo possível a transferência, uma pessoa estaria sendo beneficiada, objetivo diverso da imunidade; bem como a aplicação integral dos recursos no país, visando manter seus objetivos institucionais.

Desta forma, se há desvio da atenção principal ao objeto da entidade, não há porque haver a imunidade.

Sobre a imunidade de livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão

Conforme preceitua o art. 150, VI, d, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Sem dúvida, trata-se de uma forma de imunidade, cujo fundamento é a proteção da liberdade de expressão, do conhecimento em sua manifestação intelectual e da informação livre de censuras.

A imunidade também serve para garantir a oportunidade de expressarmos o nosso pensamento livremente sem ônus. Trata-se de uma proteção ao direito básico de manifestação do pensamento (ADI 939). Dessa forma, a ausência de um maior custo oneroso sobre o valor dos elementos elencados, no art. 150, IV, d, visa a garantir que as pessoas com menos condições financeiras possam ter acesso à cultura, informação e conhecimento.

Cabe analisar o posicionamento de Aliomar Baleeiro (2008) que explica sobre a finalidade da regra imunizante que não seria apenas “difundir a cultura”, mas principalmente evitar que o tributo seja utilizado como estratégia para censura.

Podemos extrair alguns artigos da Magna Carta que referem-se ao valor intrínseco à proteção dos elementos ao art. 150, VI, d, tais como o art. 5º, inciso, IV, *in verbis*, “é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato”; inciso IX, *in verbis*, “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”. Bem como o art. 215, quando preceitua que, “O Estado

garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais” (BRASIL, 1988), e o disposto no art. 220, assim, “A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição” (BRASIL, 1988).

16.1. Sua extensão

O livro não é um conceito fechado, nessa linha, a doutrina entende que a imunidade deverá se estender também a outros objetos compreendidos como veículos de informação e cultura, que não seriam, necessariamente, entendidos como livros. Temos como exemplo o entendimento da expansão da imunidade às listas telefônicas, apostilas (RE 183.403-0), encadernações acadêmicas, álbuns de figurinhas (RE 221239), os papéis e filmes fotográficos e importação de encartes e capas para livros didáticos a serem distribuídos em fascículos semanais aos leitores do jornal (RE 225.955). São excluídos da imunidade outros insumos, tais como as máquinas e as tintas.

O STF considerou imunes as listas telefônicas (RE 37071), por sua utilidade pública. Interpretou favoravelmente à imunidade, tendo em vista o valor subjacente que ela traz em sua essência, que é o de acesso à informação, que se configura em um direito fundamental previsto constitucionalmente. No entanto, no que diz respeito às páginas amarelas, o STF não guardou a mesma sorte, por entender que é um livro apenas destinado a vender produtos.

RE 221239

“Imunidade – impostos, livros, jornais e periódicos – Artigo 150, inciso VI, alínea d, da. Constituição Federal”. A razão de ser da imunidade

prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normalizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.”

RE 183.403-0

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea d do inciso VI do artigo 150 da Carta da Republica alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado.dVI150Carta da Republica (183403 SP , Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 06/11/2000, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856, *undefined*).

Considerações Finais

É certo afirmar, conforme ressaltou o professor Rene Longo (2014), que o Sistema Tributário Nacional começa na Constituição Federal, pois é a Carta Política que estabelece os pilares necessários para sua compreensão e aplicabilidade.

Assim, analisar o Direito Tributário é, antes de tudo, compreender a própria Constituição Federal, como uma carta de valores que alicerça a vida política e social do Estado. É, sem dúvida, do texto constitucional que se extraem os três pilares essenciais do Sistema Tributário Nacional, quais sejam, o poder de tributar, a competência tributária e, por fim, as limitações do poder de tributar.

Conforme asseverou o professor Rodrigo Padilha (2014), durante as aulas de Pós-graduação em Direito Constitucional, a palavra Constituição deve ser analisada com rigor metodológico para compreensão do seu alcance. Assim, Padilha (2014) evoca as palavras de Canotilho para definir que Constituição “é a norma fundamental de organização do Estado que determina a divisão dos poderes políticos, a ordem socioeconômica, e os direitos e garantias fundamentais” (CANOTILHO, *apud* PADILHA, 2014).

Ora, diante da complexidade das normas que regulam o Direito Tributário Nacional, como não pensar em justiça tributária sob os fundamentos principiológicos das normas constitucionais, garantidos pela Constituição de 1988?

Sabe-se que a constitucionalização do Direito, fruto de movimentos neoconstitucionalistas, colocou a carta de princípios constitucionais estabelecidos pela Constituição de 1988, em uma situação privilegiada em relação às normas do ordenamento jurídico brasileiro. Nesse contexto,

surge a interpretação conforme a Constituição como atividade necessária à efetiva aplicação das leis, especialmente, aquelas criadas antes de sua vigência (CTN) tornando-se, conforme afirmou Luis Roberto Barroso (2005), uma modalidade de interpretação jurídica na qual foi reconhecida a força normativa principiológica do texto constitucional.

Desse modo, com a (re)leitura das normas constitucionais “os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e nas regras da Constituição passaram a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional” (BARROSO, 2005).

Logo, a Constituição Federal deve ser sempre entendida como vetor de interpretação de todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente, as normas de Direito Tributário. Isso se justifica pelo fato de que o ordenamento jurídico tributário é composto por um conjunto integrado de normas que dizem respeito, basicamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Para além do exposto, é a Constituição Federal que fixa os limites ao poder de tributar, além de delimitar a competência para a criação de tributos, configurando um verdadeiro sistema de direitos, deveres e garantias constitucionais.

Sem dúvida, torna-se mister comentar que uma das maiores fontes de discussão, ensejadas pelo Sistema Tributário Nacional, está atrelada à enorme quantidade de tributos existentes no Brasil. Isso gera uma perplexidade que atinge, especialmente, a figura do contribuinte, de quem se exige um extremo esforço para o cumprimento de todos os encargos que lhe sobrepesam.

No entanto, há que se buscar por soluções pertinentes mediante os desafios que o Sistema Tributário Nacional tem enfrentado. Nesse sentido, vale considerar que o poder de tributar do Estado deve ser avaliado, também, pelos axiomas que se extraem do art. 37 da CRFB/88, especialmente, legalidade, moralidade e eficiência, em busca de alternativas democráticas

para a modernização do Estado e de sua administração no âmbito dos tributos.

Sim, os desafios são muitos! No entanto, referidos desafios espelham também as consequências da necessidade de transformação e, por sua vez, exigem da esfera tributária posturas pautadas em princípios éticos e na proteção da dignidade do contribuinte.

Portanto, faz-se necessária a adoção de práticas que, priorizando a eficiência, a legalidade e a moralidade, possam aperfeiçoar também os resultados na esfera tributária, contribuindo para uma administração mais eficiente, transparente, com redução da carga burocrática, e adequada ao aperfeiçoamento da prestação de serviços, em concordância com os propósitos do Estado Democrático de Direito.

Referências

- AGÊNCIA SENADO. PEC que garante isenção a livros, jornais e periódicos começa a tramitar. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/08/31/pec-que-garante-isencao-a-livros-jornais-e-periodicos-comeca-a-tramitar>>. Acesso em: 18 set. 2021.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 3 ed. rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/7547>>. Acesso em: 15 agosto 2014.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional; Constituição Federal; legislação tributária**. 18 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 896 p. (Coleção RT códigos) ISBN 9788520338438.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: revista, ampliada e atualizada até 17.12.2012. 18. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. 272 p.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988 com as alterações adotadas pela emenda constitucional nº 111, de 28 de setembro de 2021. Brasília: Senado Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 out. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172/compilado.htm>. Acesso em: 8 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. In: **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**: Ementário nº 1737-02, DJ 18/03/94.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: RT, 2002.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito constitucional positivo: volume 2. 20. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2011. xxiv, 813 p. ISBN 9788530931254.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, a. 3, nº 206. Disponível em: <<https://www.boletimjuridico.com.br/artigos/direito-tributario/1616/0-principio-nao-confisco-tributario>>. Acesso em 24 nov. 2006.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. 11ª ed. São Paulo: Editora Método, 2007.

LONGO, Rene. **Notas de Aulas: Direito Tributário**. Pós-Graduação em Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. 416 p. ISBN 8574206873.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 30 ed. Malheiros Editores – São Paulo - 2009.

MARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 15 ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

- MARTON, Ronaldo. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. **Revista Jus Navigandi**. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4018, 2 jul. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/29951>>. Acesso em: 8 out. 2021.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional** – 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas a propósito das imunidades tributárias. **Revista Jus Navigandi**. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 500, 19 nov. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5955>. Acesso em: 8 out. 2021.
- PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.
- PASCHOAL, Rebeca Passos. A aplicação da legislação tributária brasileira com vistas à eficiência mediante a ordem constitucional vigente. In: **DireitoNet**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos>>. Acesso em: 15 agosto 2014.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- STF. Jurisprudências. Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br/portal>>. Acesso em: julho/2014).
- TORRES, Ricardo Lobo. **O princípio da tipicidade no direito tributário**. Revista De Direito Administrativo, 235, (2004). p.193-232. <https://doi.org/10.12660/rda.v235.2004.45134>. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134/45062>. Acesso em: 15 agosto 2014.

A Editora Fi é especializada na editoração, publicação e divulgação de pesquisa acadêmica/científica das humanidades, sob acesso aberto, produzida em parceria das mais diversas instituições de ensino superior no Brasil. Conheça nosso catálogo e siga as páginas oficiais nas principais redes sociais para acompanhar novos lançamentos e eventos.



www.editorafi.org
contato@editorafi.org