

# GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

15<sup>o</sup> volume

Coordenador

---

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

---

BETINA TREIGER GRÜPENMACHER  
CLÉLIO CHIESA  
FERNANDO FACURY SCAFF  
GABRIEL LACERDA TROIANELLI  
GUILHERME CEZAROTI  
HELENO TAVEIRA TÔRRES  
HUGO DE BRITO MACHADO  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
HUMBERTO ÁVILA  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JAMES MARINS  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
LUÍS EDUARDO SCHQUERI  
MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MARCOS VINICIUS NEDER  
PAULO AYRES BARRETO  
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA  
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO  
RENATO LOPES BECHO  
ROBERTO FERRAZ  
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA  
RODRIGO DE MADUREIRA PARÁ DINIZ  
SACHA CALMON NAVARRO COELHO  
SERGIO ANDRÉ ROCHA

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2011

**HELENO TAVEIRA TÔRRES**

Segurança Jurídica Judicial em Matéria Tributária e Consequencialismo.

1. A Segurança Jurídica da Coisa Julgada em Matéria Tributária. 2. Coisa Julgada Inconstitucional em Matéria Tributária. 3. Coisa Julgada e o Chamado Consequencialismo Judicial-tributário. 4. Coisa Julgada na Compensação de Tributos - a Resistência da Repartição de Poderes na Constituição. 5. Considerações Finais.

101

**HUGO DE BRITO MACHADO**

Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais

1. Introdução. 2. A Denominada Guerra Fiscal. 3. Redução das Desigualdades Regionais. 4. Incentivos Fiscais Federais.

125

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO**

Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal

Introdução. 1. O Art. 135, III, do CTN na Jurisprudência do STJ. 2. Pressupostos para a Inclusão do Nome dos Administradores na CDA. 3. O que cabe ao Indicado na CDA provar? 4. Exceção de Pré-executividade. Conclusões.

134

**HUMBERTO ÁVILA**

Ativismo Judicial e Direito Tributário

Introdução. 1. Definição de Ativismo Judicial. 2. Critérios de Verificação do Ativismo Judicial. 3. Ativismo Judicial e Direito Tributário. Conclusão.

150

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

O Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária?

160

**JAMES MARINS**

Força Persuasiva dos Precedentes e Legitimidade Democrática do STJ e do STF

1. A Dualidade Coerção/Persuasão dos Precedentes. 2. Força Persuasiva ou Coercitiva dos Precedentes Judiciais do STF/STJ: Parecer PGFN/CRJ nº 492/2010. 3. STJ e STF pedem Adesão por Persuasão: a Incoerência Jurisprudencial como Fator de Dissuasão. 4. Celeridade e Reformas Processuais. 5. Primeiro Critério: *Debate Jurisprudencial Quantitativa e Geograficamente Representativo*. 6. Segundo Critério: *Debate Jurídico Qualitativamente Completo*. 7. Terceiro Critério: *Debate Jurisprudencial Temporalmente Maduro*. 8. Quarto Critério: *Adequação Prescritiva do Enunciado*. 9. Crítica aos "Recursos Representativos da Controvérsia". 10. Conclusão.

178

**JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO**

ICMS - Fatos Geradores Inconstitucionais: Importações Temporárias ("Leasing"), Tributação de Estoque, Fatos Contábeis e Fatos Operacionais

I - Impostos - Fatos Geradores (Negócios Jurídicos). II - ICMS - Fatos Geradores. III - Importações Temporárias - *Leasing*. IV - Tributação de Estoque. V - Fatos Contábeis. VI - Fatos Operacionais.

198

**LUÍS EDUARDO SCHOUERI**

Imunidade Tributária e Ordem Econômica

I. Introdução. II. Capacidade Contributiva, Normas e Dispositivos: a Extensão das Imunidades III. Imunidade Tributária e Ordem Econômica. IV. Conclusão.

229

**MARCIANO SEABRA DE GODOI**

Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU

1. Introdução. 2. Histórico da Legislação Constitucional sobre a Imunidade Recíproca, e sua Interação com a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. A Imunidade Recíproca e a Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos. 4. Um Típico Caso para Modulação dos Efeitos da Decisão do STF. 5. Conclusão.

243

**MARCOS VINICIUS NEDER**

Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal

1. Introdução. 2. A Natureza das Normas que regulam a Responsabilização. 3. Responsabilidade Tributária e o Ato de Lançamento Tributário. 4. Responsabilidade Solidária por Interesse Comum. 5. Relação Jurídica Privada Subjacente ao Fato Tributário. 6. Conceito de Interesse Comum. 7. Imputação do Débito ao Responsável no Lançamento Fiscal. 8. Conclusão.

271

**PAULO AYRES BARRETO**

Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais

I. Considerações Iniciais. II. Planejamento Tributário no Direito Positivo. III. Separação dos Poderes e o Planejamento Tributário. IV. Livre Iniciativa e Planejamento Tributário. V. A Força das Regras. VI. Do Trânsito entre o Direito Civil e o Direito Tributário. VII. O Planejamento Tributário nos Tribunais: Perspectivas.

292

**PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA**

Guerra Fiscal: Problemas Decorrentes dos Efeitos das Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal

1 - Delimitação da Abordagem. 2 - A Decisão Jurídica. 3 - As Decisões do Supremo Tribunal Federal: Possíveis Problemas. 4 - Guerra Fiscal. 5 -

Além das empresas doarem os equipamentos às municipalidades, usualmente são obrigadas a fazer sua manutenção preventiva e de emergência, pagando taxas de veiculação das publicidades, e, em alguns casos, parcela do seu faturamento a título de uso do espaço público.

Mediante a celebração de contratos de concessão, ou permissão, as empresas iniciam a colocação e buscam anunciantes, diretamente ou via agências de publicidade. É elaborado contrato de veiculação e, em alguns casos, a locação de espaço para veiculação publicitária.

Embora devessem sujeitar-se exclusivamente ao ISS, os Estados passaram a exigir o ICMS relativamente aos materiais utilizados na elaboração gráfica da publicidade, tendo o STJ se pronunciado da forma seguinte:

“Tributário - ICMS - Placas de painéis - Serviços de propaganda - Comunicação Visual. Na prestação de serviços de propaganda e publicidade incide o ICMS, não o ISS.” (REsp nº 41.630/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, j. em 18.3.1997, DJU 1 de 14.4.1997, p. 12.705)

Não há juridicidade na pretensão tributária (ICMS) sob o argumento de que, após a edição da CF/1988, tais atividades estariam caracterizadas como serviços de “comunicação”, afastando-se a incidência do ISS.

Os serviços de publicidade e propaganda (item 79 da LC nº 56/1987) não tipificavam a imprescindível “relação comunicativa” (suporte da tributação estadual), porque inexistia a necessária interação entre o prestador e o tomador do serviço.

A LC nº 116/2003 trata dos “serviços de programação e comunicação visual e congêneres” (item 23.01), ou seja, distintas atividades de propaganda e publicidade (item 17.06).

Considerando que a jurisprudência do STJ ateu-se à aplicação de preceitos contidos em legislação revogada (Decreto-lei nº 406/1968 e Lei Complementar nº 56/1987), não poderá ser considerada a partir da Lei Complementar nº 116, de 31 de dezembro de 2003.

## Imunidade Tributária e Ordem Econômica

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

### I. Introdução

É corriqueira a ideia de que as imunidades, por representarem garantias constitucionais aos contribuintes, dotadas de elevada carga valorativa e vínculo com liberdades fundamentais, devem ser interpretadas de modo amplo.

O próprio texto constitucional, entretanto, cuida de apresentar limites ao gozo da imunidade. Já no artigo 150, encontra-se restrição concernente a renda, patrimônio ou serviços vinculados a finalidades essenciais das pessoas jurídicas de Direito Público (parágrafo 2º) e de outras entidades (parágrafo 4º). Tal limitação exige que se investigue, à luz da Ordem Econômica (artigo 173), a partir de que momento o texto constitucional impõe seja aplicável o regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários.

O presente estudo investiga a importância do Direito Econômico na construção da norma da imunidade. Para tanto, sustenta que a última não é resultado de um dispositivo, mas de vários que se entrelaçam num todo, resultado do trabalho do jurista.

### II. Capacidade Contributiva, Normas e Dispositivos: a Extensão das Imunidades

É comum o debate acerca da fundamentação das imunidades: seria a proteção a liberdade fundamental ou a falta de capacidade contributiva? Acreditamos que a pergunta não deve ser colocada nessa forma alternativa, já que não é o caso de se buscar um único fundamento, nada impedindo que se reconheça a convergência de ambos.

Efetivamente, quando o raciocínio do jurista busca um fundamento para a imunidade, parte ele da própria imunidade e investiga sua compatibilidade com o restante do Ordenamento. Assim se faz



o trabalho do jurista que examina o artigo 150, VI, da Constituição Federal e busca sua interpretação.

Não é essa, entretanto, a via mais adequada para o pensamento jurídico. A leitura de um dispositivo, posto que relevante, não é suficiente para a construção da norma. Esta decorre da combinação de diversos dispositivos. Assim, também, a norma da imunidade é o resultado do trabalho do jurista, após a análise de diversos textos.

Com efeito, fala-se em imunidade para designar um veículo de proteção, de liberdade. Encontra-se, na noção de imunidade, o não se sujeitar ao *munus* público. Daí por que, via de regra, a expressão "imunidade" é reservada aos impostos<sup>1</sup>: são eles os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade, devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade contributiva.

Costuma-se apontar, como fundamentação para as imunidades, a busca, por parte do constituinte, de algum valor que lhe seja tão caro, a ponto de justificar um tratamento desigual. Normalmente, tais valores relacionam-se a liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento.

Entretanto, embora relevante, tal fundamentação não é suficiente para a construção da norma da imunidade. Pelo menos, não parece aceitável que exclusivamente por conta de um valor constitucional - por mais caro que o seja - se deixe de exigir tributo que se espera seja suportado por toda a coletividade. O moderno Estado de Direito parece dispensar tamanha garantia. O ordenamento jurídico conta, neste sentido, com o Princípio da Igualdade, assim como com o Princípio da Proibição do Efeito de Confisco, a impedirem a tributação desarrazoada. Assim, mesmo que ausente dispositivo acerca da imunidade, um tributo que se revelasse excessivo seria inconstitucional. Ademais, acaso se admitisse fossem as imunidades veículos para garantir liberdades fundamentais, por que razão apenas algumas liberdades fundamentais teriam sido protegidas por imunidades?

Dessa forma, parece mais acertado o raciocínio que constrói a norma das imunidades visando também à concretização do Princípio da Capacidade Contributiva. Se o imposto é um instrumento de cap-

<sup>1</sup> Cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 187.

tação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição: a falta de capacidade contributiva manifesta em algumas circunstâncias contribui, assim, na justificação da imunidade. Longe de se apresentarem como privilégios odiosos, constituem as imunidades uma confirmação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Neste sentido, ao se questionar se é a capacidade contributiva ou a liberdade fundamental que, afinal, pesam na imunidade, constata-se que ambas contribuem, no mesmo sentido, para a construção da norma de imunidade.

É importante insistir nesse ponto. Hoje é largamente aceito que não coincidem norma e dispositivo; este, sendo mero enunciado, quando muito servirá de suporte para as normas. A norma constrói-se a partir da interpretação, quando se extrai dos enunciados todo o seu conteúdo possível<sup>2</sup>.

Assim é que não cabe referir à imunidade citando apenas um dispositivo. Poder-se-á, claro, mencionar aquele trecho em que se evidencia a imunidade; a norma, entretanto, será objeto de construção mais complexa, exigindo que se combinem diversos dispositivos do próprio texto constitucional ou de outros enunciados normativos - em especial, no caso da imunidade, a lei complementar - resultando daí o sentido do mandamento constitucional.

A partir de tal premissa, torna-se possível constatar que as imunidades contam com uma série de dispositivos constitucionais que interagem em direção idêntica, implicando um alargamento de seu alcance. São casos em que mesmo que inexistisse enunciado expresso versando sobre a limitação ao poder de tributar, outros dispositivos constitucionais já seriam suficientes para indicar o desiderato constitucional.

É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca, expressa no artigo 150, VI, "a", do texto constitucional, que proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, um dos outros. Acaso o constituinte tivesse omitido tal dispositivo, se admitiria que as pessoas jurídicas de direito público instituíssem impostos uns sobre os outros?

<sup>2</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário Linguagem e Método*, São Paulo, Noeses, 2008, p. 131.

Basta que se examine a origem do dispositivo para que se conclua pela possibilidade de se encontrarem outros suportes, na própria Constituição, para a norma de imunidade.

Com efeito, verificando-se que a imunidade recíproca surgiu como base do sistema federal, a partir do exemplo do modelo estadunidense, não parece desacertado afirmar que o Princípio Federativo, reconhecido entre as cláusulas pétreas da Constituição (artigo 60, parágrafo 4º, I), já conduziria a semelhante vedação. A tributação através de impostos de um ente pelo outro implicaria um vínculo de subordinação não tolerado em face da isonomia postulada pela forma federativa de Estado<sup>3</sup>.

Na construção da norma da imunidade, acrescer-se-ia, ao Princípio Federativo, o Princípio da Capacidade Contributiva. Tudo o que as pessoas jurídicas de Direito Público arrecadam já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar de parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público. Não parece desarrazoada, assim, a afirmação de que as pessoas jurídicas de Direito Público não têm capacidade contributiva.

A partir do exemplo, vê-se que o Princípio Federativo, de um lado, e a capacidade contributiva, de outro, já conduzem ao entendimento de que não devem as pessoas jurídicas de Direito Público instituir e cobrar impostos, umas das outras. Embora mantenha sua importância, seja por explicitar a imunidade, seja por lhe apresentar contornos rígidos, o enunciado do artigo 150, VI, “a”, da Constituição apenas vem se adicionar aos já citados, todos caminhando na mesma direção. Ao tratar expressamente do assunto, o constituinte cuidou desde logo de esclarecer o alcance da imunidade, reduzindo daí o esforço argumentativo do jurista e dispensando o exegeta de longo trabalho analítico para conhecer a norma uma vez que, sem o enunciado, a imunidade teria feições menos claras.

O mesmo raciocínio poderia ser tecido se fosse outra a imunidade em questão. Veja-se o caso dos partidos políticos. Acaso poderia alguém deixar de ver que o princípio democrático (artigo 1º, *caput*), com as consequentes liberdades de criação, fusão, incorporação

<sup>3</sup> Cf. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 2003, p. 645.

e extinção de partidos políticos (artigo 17), leva à proteção dos partidos políticos diante da pretensão impositiva? Poder-se-ia falar em capacidade contributiva, no caso de partidos políticos que destinem todo seu patrimônio a sua finalidade constitucional?

Também na imunidade aos templos, caracterizados a partir de sua destinação para o culto<sup>4</sup>, vê-se a confluência de diversos dispositivos constitucionais. Templo pode ser definido como local de acesso público voltado à prática de um culto religioso. Daí que a atividade de culto não pode dissociar-se do templo e, conseqüentemente, toda a atividade religiosa estará imune<sup>5</sup>. Veja-se, nesse sentido, que o parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição usa a expressão “o patrimônio, a renda e os serviços”, indicando que não é apenas o prédio que estará imune, mas toda a atividade que ali se desenvolve<sup>6</sup>. Não é difícil identificar o elemento axiológico da imunidade no princípio da liberdade religiosa, base do Estado contemporâneo, assim consagrado entre os direitos e deveres individuais (artigo 5º, VI, da Constituição Federal): “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”. Também aqui, constata-se, ademais, a ausência de capacidade contributiva, já que a atividade do templo, conquanto relacionada à sua finalidade essencial (aquela que não pode ser exercida, com igual proveito, por terceiros), mantém-se fora do Domínio Econômico, no setor público.

Em síntese, a norma da imunidade é fruto de uma série de dispositivos, todos confluindo para a sua construção. A mera proteção a uma liberdade fundamental não serve para construção de seu inteiro teor, sendo igualmente relevante invocar o Princípio da Capacidade Contributiva.

É bom que se ressalve que haverá situações em que o Princípio da Capacidade Contributiva não servirá de justificativa para determinada imunidade. Assim é que se encontrará, no texto constitucional,

<sup>4</sup> Cf. Vittorio Cassone, “Imunidade Tributária dos Templos - A Solidariedade na Igreja Católica e na Constituição do Brasil”, *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 4, 2003, p. 42.

<sup>5</sup> Cf. José Manuel da Silva, “Imunidade dos Templos de Qualquer Culto”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, São Paulo, Dialética, 1996, p. 24.

<sup>6</sup> Cf. Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 72.

imunidades cuja função é meramente de ordem sistemática: tendo em vista a repartição de competências tributárias, houve por bem o constituinte valer-se do instituto da imunidade com a finalidade de oferecer coerência ao próprio sistema. Neste caso, a norma da imunidade decorrerá da confluência do dispositivo específico e da coerência buscada. É o caso, por exemplo, da imunidade às exportações, que se destina a manter a coerência do ordenamento com a adoção, pelo constituinte, do princípio do destino.

Haverá situações, por fim, em que o privilégio da imunidade já não terá caráter sistemático, sendo antes produto de negociação entre os constituintes, positivada pelo texto constitucional. Muitas vezes, grupos de pressão acabam por ver seus interesses prestigiados até mesmo no texto constitucional. Não há como negar tal possibilidade, mas seu reconhecimento implica uma atitude mais crítica diante de dispositivos de tal jaez. Nesse caso, o espectro da imunidade é necessariamente menor, já que a norma construída decorre de um único dispositivo constitucional, em conflito com outros como o próprio Princípio da Capacidade Contributiva. Não se negará, por certo, a imunidade, mas construir-se-á norma de alcance limitado, de modo a assegurar, ao máximo, a coerência do Ordenamento.

É este o caso da imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Não é possível encontrar na Constituição outros dispositivos, além do enunciado do artigo 150, VI, "d", que levassem à conclusão pela imunidade. Com efeito, fosse a proteção da liberdade de expressão suficiente para assegurar a imunidade, então causaria espécie o fato de o teatro, o cinema e - por que não - as aulas do professor sujeitarem-se a imposto? Acaso serão formas menores de expressão de pensamento? Ademais, enquanto a capacidade contributiva seria argumento relevante para afastar a imposição fora do Domínio Econômico (como as pessoas jurídicas de direito público, os templos, os partidos políticos, as entidades assistenciais etc.), no caso dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, o mesmo princípio da capacidade contributiva leva a raciocínio contrário à imunidade.

A diferenciação parece gritante: no caso das imunidades pessoais e mistas, conforme vimos, mesmo na ausência de dispositivo constitucional específico, outros já bastariam para a construção de tais imunidades; os dispositivos servem apenas para dar maior certeza quanto aos contornos da norma construída. Para a imunidade

objetiva dos livros, jornais e periódicos, entretanto, a ausência de dispositivo específico implicaria negar a própria imunidade, já que a liberdade de expressão, isoladamente considerada, não seria suficiente para assegurar norma de tamanha envergadura. Se assim o fosse - insistimos - então a imunidade objetiva alcançaria uma série de outras situações que hoje são tributadas.

Assim, a auxiliar o jurista na tarefa da compreensão da extensão da imunidade e construção da norma, surge a constatação de que nem todas as imunidades têm igual fundamentação e igual peso. Deve-se questionar qual a função da imunidade para propor a norma de imunidade.

Se a norma de imunidade decorre da junção de dispositivos que revelam valores tão altos como liberdades fundamentais e capacidade contributiva, então igualmente ampla é a norma de imunidade. Por outro lado, se a norma de imunidade não se revela suportada por exigência de Capacidade Contributiva, tendo mera função técnica e sistematizadora, apenas a tanto se prestará o raciocínio do intérprete/aplicador.

Por fim, nos casos em que o dispositivo imunizante não se inspira na Capacidade Contributiva, mas apenas em decisão do constituinte, voltada a direcionar a atividade econômica, é esse direcionamento - não a liberdade fundamental ou a capacidade contributiva - que inspirará a construção da norma.

### III. Imunidade Tributária e Ordem Econômica

Se é verdadeiro que a imunidade encontra vários fundamentos, parece importante fixar posição quanto a seu limite, *i.e.*, até que ponto vai a imunidade. Para tanto, mais uma vez importa insistir na afirmação de que a imunidade não é fruto de um dispositivo; a norma, ao contrário, se extrai do exame de vários dispositivos.

Neste sentido, vê-se, também, que é possível que uma mesma imunidade implique normas diversas, conforme a situação em que se encontre. É dizer, a imunidade não é monolítica. Não há uma imunidade única; a norma concernente à imunidade, em cada caso, surgirá da confluência de diversos dispositivos que a conformarão.

Assim, conforme uma entidade imune esteja a atuar fora ou dentro do Domínio Econômico, valores diversos concorrerão para a construção da norma de imunidade, que restará mais ou menos ampla.

Se a atividade econômica pode ser dividida entre o setor público e o Domínio Econômico, é neste que se manifesta a Capacidade Contributiva. Dessa forma, quando uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, por exemplo, não cabe cogitar existência daquela Capacidade. É este o sentido que se deve emprestar ao parágrafo 2º do artigo 150 da Constituição Federal, quando diz que a imunidade se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais das pessoas jurídicas de direito público, suas autarquias e fundações. Igual o sentido do parágrafo 4º do mesmo dispositivo, concernente às entidades ali mencionadas: enquanto estiver o patrimônio, a renda ou o serviço vinculado a tais finalidades essenciais, estará igualmente fora do Domínio Econômico.

Importa, neste ponto, considerar que Capacidade Contributiva não se confunde com capacidade econômica. Por certo, existem recursos no setor público e, neste sentido, há capacidade econômica. Não basta esta, entretanto, para que haja tributação. Importa que tais recursos estejam disponíveis, *i.e.*, que possam ser apropriados pelo Poder Público por meio da tributação. No setor público, não há tal disponibilidade. Todos os recursos ali alocados já estão, por princípio, destinados a uma finalidade pública. Não há "sobras" que possam ser captadas pela imposição de tributos.

Dada a ausência de Capacidade Contributiva fora do Domínio Econômico, ter-se-á, então, imunidade de amplo espectro. Para a construção da norma concorrerão dispositivos acerca da Capacidade Contributiva (falta desta); do valor fundamental contemplado pela imunidade e ainda o dispositivo específico que a contempla. Todos fluirão no mesmo sentido, fazendo com que a norma se revele ampla.

Norma diferente se terá, entretanto, quando se está fora do setor público, *i.e.*, quando a entidade imune passa a exercer atividades dentro do Domínio Econômico. Neste, já pode surgir manifestação de capacidade contributiva, o que exige que se construa outra norma.

A norma de imunidade, nesse caso, continuará tendo, para sua construção, o dispositivo específico que a contempla. O valor fundamental que a inspirou será, também, igualmente relevante. Por outro lado, diferentemente da circunstância em que se está a atuar fora do Domínio Econômico, o Princípio da Capacidade Contributiva concorrerá possivelmente em sentido inverso, ainda vindo a atuar o

Princípio da Livre Concorrência. Esclarece esse ponto o parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição Federal, ao restringir o gozo da imunidade 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.

Cabe aqui uma reflexão. Se uma entidade imune atua fora do Domínio Econômico, não há capacidade contributiva. Mas o mero fato de ela passar a atuar naquele Domínio não implica, *ipso facto*, a existência daquela capacidade. Não são incomuns as situações em que entidades - especialmente as do terceiro setor - se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atender suas finalidades. Ora, se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos (públicos) daquelas entidades, então pode ser que ainda não haja que se falar em capacidade contributiva. Ou seja: em tais circunstâncias, o Princípio da Capacidade Contributiva atuará no mesmo sentido do valor fundamental, ambos assegurando a imunidade, a despeito da atuação contrária da Livre Concorrência. Ambas as forças se sobrepõem na construção da norma.

Por outro lado, quando o patrimônio, a renda ou os serviços daquelas entidades já não estiverem voltados à sua finalidade, *i.e.*, quando passarem a atender interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram a imunidade, surgirá Capacidade Contributiva. Em se tratando de atuação no âmbito do Domínio Econômico, a própria Ordem Econômica, em especial o Princípio da Livre Concorrência, pode contribuir para que se construa norma de menor alcance, ou mesmo se negue a imunidade. No Domínio Econômico, existem outras entidades atuando, formando-se o mercado. Por mais nobres que sejam as finalidades da entidade e ainda que os recursos auferidos no mercado sejam a elas destinados, ainda assim não se pode deixar de lado a Livre Concorrência.

Pode-se dizer, em síntese, que, enquanto a entidade esteja a atuar fora do Domínio Econômico (*i.e.*, no setor público), não há que se falar em Capacidade Contributiva. Nesse caso, a norma de imunidade terá amplo espectro, já que será fruto não só do dispositivo específico, mas também da confluência de um valor fundamental constitucional e da Capacidade Contributiva.

Tendo a entidade ingressado no Domínio Econômico, há que se considerar, para a construção da norma de imunidade, a possibilida-

de de haver Capacidade Contributiva (como afirmado, o mero fato de a atuação se dar no âmbito do Domínio Econômico não implica, necessariamente, existência daquela Capacidade). Em tal circunstância, a imunidade apenas poderá ser estendida se os recursos gerados a partir da atuação da entidade no mercado forem integralmente destinados às finalidades da entidade imune já que até tal limite, o Princípio da Capacidade Contributiva atua em sentido conforme à imunidade.

Deve-se considerar, neste sentido, que, no Domínio Econômico, a norma de imunidade é fruto da confluência não só dos dispositivos constitucionais específicos (inclusive os que a limitam), mas também da Capacidade Contributiva (que atuará positiva ou negativamente, conforme o caso) e da Livre Concorrência.

No entanto, importa que se esclareça que não é o mero fato de uma entidade atuar no Domínio Econômico que levará, de imediato, a ofensa do Princípio da Livre Concorrência. Esta deve ser provada a cada caso, já que muitas vezes, a atuação daquela entidade, longe de ferir aquele Princípio, viabiliza-o.

Com efeito, entidades imunes têm gastos com suas finalidades essenciais, tornando-as diferentes de outras empresas que atuam no mesmo mercado. A imunidade, nesse caso, apenas torna viável sua atuação.

Cite-se o exemplo de uma entidade que ofereça oportunidade de mão de obra a deficientes: em alguns casos, tal entidade terá custos que outra empresa não teria. A imunidade seria, deste modo, um mecanismo para compensarem-se as diferenças. Ou seja: enquanto a empresa (privada) paga impostos, a entidade imune tem gastos assistenciais equivalentes. Se os gastos assistenciais equivalem à carga tributária imunizada, não há privilégio e prestigia-se a Livre Concorrência, já que a imunidade assegura que haja mais um agente no mercado (a entidade imune, que doutro modo não teria condições de concorrer). Nesse caso, não parece inviável assegurar a imunidade, já que a construção da norma de imunidade não encontra barreira (ou contraposição) no Princípio da Livre Concorrência.

Diverso é o caso em que a entidade imune, valendo-se do privilégio, no lugar de se apropriar da vantagem tributária para atender suas finalidades essenciais, prefere reduzir seus preços para abocanhar maior fatia do mercado. Nesse caso, há notória ofensa à Livre Concorrência.

Nota-se a análise do Princípio da Livre Concorrência como aspecto relevante para a compreensão da extensão da norma de imunidade de entc que atua no Domínio Econômico em caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a extensão da imunidade recíproca a empresa de economia mista cujo acionista majoritário é a União<sup>7</sup>.

No caso, sustentou-se que a empresa, que tem por objeto a administração e a exploração comercial do Porto de Santos, desenvolve atividade de natureza econômica, própria aos agentes inseridos no âmbito do Domínio Econômico. Nesta situação, conforme dispõe o artigo 150, parágrafo 3º, da Constituição Federal, o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas não se encontram abrangidos pela imunidade constante do artigo 150, VI, alínea "a".

Vê-se, no dispositivo, que a linha divisora proposta pelo constituinte reside no momento em que o Estado - bem como suas autarquias ou fundações - deixa de atuar no setor que lhe é próprio (domínio público), passando a atuar diretamente no setor da economia destinado aos empreendimentos privados (o "Domínio Econômico").

Embora tenha entendido, no caso, que o serviço prestado pela empresa é de natureza pública, o Ministro Joaquim Barbosa, cujo voto foi acolhido pela maioria dos ministros, ressaltou que a análise dos efeitos do privilégio sobre a Livre Concorrência é verdadeiro "teste" para a aplicabilidade da imunidade recíproca. Lê-se no voto do Ministro:

"A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja fator preponderante."

A análise dos limites da norma de imunidade tributária no âmbito do Domínio Econômico também se encontra presente em caso sob julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no qual se discute a extensão da imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública da União, em relação aos impostos de

<sup>7</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 253.472/São Paulo, Tribunal Pleno, DJ de 1º.2.2011, julgado em 25.8.2010.

competência das demais pessoas jurídicas de direito público no que se refere à renda, ao patrimônio e aos serviços estranhos à sua atividade principal, *i.e.*, o serviço postal<sup>8</sup>.

Como se sabe, o Supremo Tribunal possui entendimento firme no sentido de que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos encontra-se abrangida pela imunidade prevista no artigo 150, VI, alínea "a" da Constituição Federal em relação ao patrimônio, à renda e aos serviços afetos ao serviço postal<sup>9</sup>.

No entender da Corte, o serviço postal é um serviço público, de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, não podendo ser confundido com as atividades econômicas em sentido estrito<sup>10</sup>. Dessa forma, por estarem tais atividades fora do Domínio Econômico, estaria assegurado o privilégio e afastada a disposição do artigo 150, parágrafo 3º, que determina a não extensão da imunidade recíproca ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados a atividades econômicas.

Não deixa de ser interessante o precedente porque evidencia como a construção da norma da imunidade não se deu a partir de um único dispositivo.

Afinal, fosse relevante apenas o parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição Federal, então não haveria como confirmar a imunidade, já que há cobrança de tarifas; o referido dispositivo é expresso ao negar a imunidade em tais casos. Entretanto, a imunidade ainda assim se fez confirmar, já que se estava fora do Domínio Econômico.

Ou seja: do precedente acima referido extrai-se que não é a cobrança de tarifa, em si, elemento suficiente para que se negue a imunidade. Aquela é relevante, isto sim, como sinal de que se está no Domínio Econômico e, portanto, fora do campo da imunidade. Evidenciando-se que a tarifa se cobrava dentro do setor público, foi confirmada a imunidade, por não se afetar a Livre-Concorrência.

<sup>8</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 601.392/Paraná, Tribunal Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>9</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 407.099/Rio Grande do Sul, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 6.8.2004, julgado em 22.6.2004.

<sup>10</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46-7/Distrito Federal, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 3.9.2009, julgado em 5.8.2009.

Não obstante seja este o entendimento do Supremo Tribunal Federal, os ministros já tiveram oportunidade de ressaltar que o serviço postal não é a única atividade desempenhada pelos Correios, que também se ocupa de serviços como transporte e malotes especiais<sup>11</sup>. Nota-se, neste sentido, trecho de voto do Ministro Ricardo Lewandowski:

"No caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, embora parte de suas atividades corresponda efetivamente a um serviço público, existe uma outra parte, bastante considerável, que visa apenas o lucro, como se empresa privada fosse."

No mesmo sentido, o Ministro Joaquim Barbosa considerou a possibilidade de o ente tributante fazer uma "triagem entre o que é afetado ao serviço eminentemente postal e o que é atividade econômica". Entretanto, dada a natureza do tributo envolvido nos precedentes da Corte (o Imposto sobre Veículos Automotores - IPVA), que implicaria dificuldade em se determinar qual parcela dos veículos estaria afeta a qual atividade, os ministros houveram por bem reconhecer integralmente a imunidade tributária.

É neste contexto que se insere o caso atualmente sob julgamento (que não trata mais do IPVA, mas, sim, do Imposto sobre Serviços - ISS), onde se avalia se a imunidade de que trata o artigo 150, VII, alínea "a" estender-se-ia, também, ao patrimônio, renda e serviços dos Correios relacionados a atividades da empresa distintas do serviço postal. Tais atividades, por encontrarem-se inseridas no âmbito do Domínio Econômico, também são desempenhadas em concorrência por agentes econômicos privados.

No caso de atividades distintas do serviço postal, não parece pertinente negar se esteja dentro do Domínio Econômico. Neste caso, a cobrança de tarifas já não pode ser facilmente ignorada. Afinal, o parágrafo 3º do artigo 150 é expresso com relação à limitação da imunidade e já não há como negar a atuação do Princípio da Livre Concorrência. A imunidade há de ser muito mais estreita.

Embora o caso em questão esteja sob julgamento, ousamos acreditar que a norma da imunidade deve ser construída de modo mais restrito, no caso de atuação dentro do Domínio Econômico, o que se aplica ao caso das demais atividades exercidas pelos Correios.

<sup>11</sup> Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Cível Originária nº 765-1/Rio de Janeiro, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 4.9.2009, julgado em 13.5.2009.

Reconhecer a atuação do Princípio da Livre Concorrência implica restringir o alcance da imunidade, mas não necessariamente negá-la: as circunstâncias do caso concreto é que dirão em que medida o gozo da imunidade afeta aquele Princípio. A falta de conclusão do julgamento não impede que se espere que também tal questão seja levada em conta. Afinal, ainda é possível que se sustente - o que depende da prova do caso concreto - que a imunidade é condição para que os Correios possam prestar tais serviços em condições de competição com os demais agentes de mercado, já que eles - os Correios - estão forçados a incorrer em despesas que os agentes privados não têm. Nesse caso, dir-se-á que a imunidade não contraria a Livre Concorrência, mas assegura-a, ao permitir que mais um agente atue no mercado.

Em síntese, o caso ora referido depende da análise das evidências; serve, entretanto, de exemplo paradigmático para que se confirme o entendimento de que a norma da imunidade não é a mesma em qualquer caso. A imunidade - insistimos - não é monolítica. O mesmo dispositivo - o parágrafo 3º do artigo 150 - poderá ter alcance maior ou menor, conforme atuar o Princípio da Livre Concorrência.

#### IV. Conclusão

Derrubada a ideia de que a imunidade é fruto de um único dispositivo, constata-se que um mesmo texto poderá levar a diversas normas, conforme outros que a ele se vierem juntar. A falta de capacidade contributiva (no setor público) leva a norma de maior abrangência. No Domínio Econômico, releva considerar as circunstâncias concretas, já que mesmo a Livre Concorrência poderá, num caso, confirmar e alargar a norma de imunidade, ou restringi-la.

## Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre pela Universidade Federal de Minas Gerais e Doutor pela Universidad Complutense de Madrid, em Direito Tributário. Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (Graduação, Mestrado e Doutorado). Advogado e Parecerista em Belo Horizonte.

### 1. Introdução

Quando um entendimento jurisprudencial e doutrinário consolidado há tempos é objeto de questionamento por parte de determinado órgão jurisdicional, a tarefa dos juristas é compreender os motivos da polêmica, avaliar os argumentos em prol de cada posição, e medir as consequências que hão de advir da manutenção ou da alteração da jurisprudência tradicional.

Quando o órgão jurisdicional que desafia o entendimento tradicional é o Supremo Tribunal Federal, e quando o objeto da possível guinada jurisprudencial é um instituto ínsito à própria identidade constitucional do Estado federal, como a imunidade tributária intergovernamental recíproca, então a tarefa dos juristas redobra de importância, e deve ser desempenhada ainda com mais rigor.

No presente estudo, não temos por objetivo estudar o conceito de imunidade (objeto de tantas polêmicas doutrinárias<sup>1</sup>) nem examinar individualmente suas espécies presentes na Constituição Federal. Nosso objetivo é específico: compreender e avaliar o movimento jurisprudencial em curso no STF o qual, em relação ao entendimento tradicional a respeito das consequências tributárias de contratos de cessão de uso de bens imóveis de propriedade dos entes públicos, busca restringir o campo de aplicação da imunidade recíproca e expandir o âmbito da sujeição passiva do IPTU. Para alcançar tal obje-



<sup>1</sup> Para uma visão de conjunto sobre os diversos posicionamentos teóricos presentes na doutrina brasileira acerca do conceito de imunidade tributária. Cf. ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, pp. 155-174.