

FERNANDA DE PAULA

NINA PENCAK

Coordenadoras

Ministra Regina Helena Costa

Prefácio

PREFÁCIO

Regina Helena Costa

APRESENTAÇÃO

AS CONTRIBUIÇÕES DO MINISTRO

AO DIREITO FUNDAMENTAL

Fernanda de Paula e Nina Penca

TRIBUTAÇÃO, LIBERDADE E IGUALDADE

AS CONTRIBUIÇÕES DO MINISTRO

LUÍS ROBERTO BARROSO

DIREITOS FUNDAMENTAIS
E TRIBUTAÇÃO: UM
NEGATIVO

José Antonio Dias Toffi

Introdução

1. Políticas tributárias e direitos fundamentais

2. O princípio da igualdade

3. Direitos fundamentais e

negativo? 120

4. Tributação e igualdade

do direito de família

Conclusão

Referências

EFICIÊNCIA

ADIN Nº 5.854/01

Luiz Fux

Introdução

1. Análise econômica da tributação

2. O caso da ADIN Nº 5.854/01

Belo Horizonte

FORUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

2025

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriane de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virginia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármem Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (in memoriam)	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Thaynara Faleiro Malta

Revisão: Gabriela Sbeghen
Capa e projeto gráfico: Walter Santos
Diagramação: Derval Braga

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail editorial@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

T822 Tributação, liberdade e igualdade: as contribuições do Ministro Luís Roberto Barroso / Fernanda de Paula, Nina Pencak (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2025.

1116 p. 17x24cm
ISBN impresso 978-65-5518-952-0
ISBN digital 978-65-5518-951-3

1. Direito tributário. 2. Justiça fiscal. 3. Constituição Brasileira. 4. Liberdade econômica. 5. Direitos fundamentais. 6. Impacto social da tributação. 7. Responsabilidade fiscal. 8. Federalismo. 9. Políticas tributárias. 10. Igualdade de gênero. 11. Tributação. 12. Direito e sociedade. I. Paula, Fernanda de. II. Pencak, Nina. III. Título.

CDD: 341.39
CDU: 336

Ficha catalográfica elaborada por Lissandra Ruas Lima – CRB/6 – 2851

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

PAULA, Fernanda de; PENCAC, Nina (coord.). *Tributação, liberdade e igualdade*: as contribuições do Ministro Luís Roberto Barroso. Belo Horizonte: Fórum, 2025. 1116p. ISBN 978-65-5518-952-0.

SUMÁRIO

PREFÁCIO	25
Regina Helena Costa	25

APRESENTAÇÃO	
AS CONTRIBUIÇÕES DO PROFESSOR E MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO	
AO DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO	29
Fernanda de Paula, Nina Pencak	29

MINISTROS DO STF E TRIBUNAIS SUPERIORES

DIREITOS FUNDAMENTAIS DE PESSOAS OU GRUPOS VULNERÁVEIS	
E TRIBUTAÇÃO: RUMO À SUPERAÇÃO DO DOGMA DO LEGISLADOR	
NEGATIVO	35
José Antonio Dias Toffoli, Lucilene Rodrigues Santos	35
Introdução	35
1 Políticas públicas e direitos fundamentais: uma concepção finalística da democracia	36
2 O princípio da isonomia e o dogma do legislador negativo na jurisprudência	37
tradicional do STF	37
3 Direitos fundamentais e tributação: rumo à superação do dogma do legislador	41
negativo?	41
4 Tributação e igualdade de gênero: o caso da pensão alimentícia decorrente	42
do direito de família	44
Conclusão	44
Referências	45

EFICIÊNCIA NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE DA	
ADI Nº 5.881/DF	47
Luiz Fux	47
Introdução	47
1 Análise econômica do processo tributário	48
2 O caso da ADI nº 5.881/DF	51
Conclusão	56
Referências	57

PRECEDENTES VINCULANTES, GESTÃO JUDICIÁRIA DAS EXECUÇÕES	
FISCAIS E SISTEMA DE JUSTIÇA MULTIPORTAS	59
Luiz Edson Fachin, Lucas Bevilacqua	59
1 Introdução	59

A EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS ESTATAIS E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

É uma alegria participar de obra que homenageia o Professor Luís Roberto Barroso, que atualmente ocupa a elevada função de ministro do Supremo Tribunal Federal ("STF"), mas que não se cansa de lembrar que é, sempre, um professor. Seus julgamentos expõem a erudição do mestre, que tem a habilidade, pela força e consistência de seus argumentos, de convencer seus pares, como o faz com seus alunos, que não se cansam de admirar seu raciocínio.

Escolhi, como forma de festejar o Ministro Luís Roberto Barroso, analisar a tese proposta no bojo do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, cujo objeto foi a extensão da imunidade recíproca prevista no art. 150, V, "a", da Constituição da República ("CR"), às empresas estatais. O Plenário reafirmou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, acatando a tese proposta pelo ministro, indicou que a imunidade recíproca seria aplicada às estatais prestadoras de públicos essenciais, desde que não distribuíssem lucros a acionistas privados nem oferecessem risco ao equilíbrio concorrencial. Trata-se de caso que bem exemplifica como o ministro tem a habilidade de lidar com questões complexas do direito tributário, sem abrir mão de reconhecer sua correlação com o direito econômico.

Na primeira seção (1), apresenta-se o conceito de competência e imunidade tributária. Após, investigam-se as ocasiões em que sua aplicação é prevista e, ainda, em quais hipóteses sua extensão é justificada (1.1). Passa-se, então, à análise da construção da imunidade recíproca (1.2). A segunda seção (2) discorre sobre a jurisprudência do STF acerca da extensão da imunidade recíproca às estatais. Analisam-se, então, as razões que justificam o emprego dos três requisitos propostos pelo STF, quais sejam: a essencialidade do serviço prestado (2.1), a não distribuição de lucros a agentes privados (2.2) e a manutenção do equilíbrio concorrencial (2.3).

1 O aspecto constitutivo e o regulador: a norma de competência e a imunidade

Na ocasião em que discorre sobre a classificação das normas constitucionais, Luís Roberto Barroso faz referência a dois segmentos normativos. Há, por um lado, normas que regulam condutas¹ e, por outro, aquelas que promovem a organização do Estado.² Enquanto a substância das primeiras acomoda um conjunto de ordens e proibições, capaz de regular uma ação, às últimas é dada a função de possibilitar uma ação, distinção que ganha nitidez a partir da análise de dispositivos constitucionais. Toma-se o exemplo do art. 62 da CR: na medida em que o *caput* do dispositivo³ atribui ao Presidente da República a competência para edição de medidas provisórias, seus parágrafos elencam inúmeras proibições que delimitam sua abrangência.⁴ Em referência à substância destas normas, seu aspecto constitutivo é abrigado pelo *caput* do art. 62, que cria a possibilidade de instituição das medidas pelo Presidente da República, enquanto o conteúdo do parágrafo regula os limites em que se dará a edição.⁵

A concepção entre normas constitutivas e regulativas se aplicam, igualmente, às regras de competência tributária. Enquanto o art. 153, III, da CR, dispõe competir à União a instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza ("IR"), o art. 150, VI, "a", estabelece ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. É dizer, o art. 153, III, da CR, possibilita a tributação da renda, ao passo em que o art. 150, VI, "a", da CR, delimita uma proibição a seu exercício. Por consequência, a tomada de recursos realizada para além dos limites das regras que constituem a competência tributária não pode ser descrita como vera tributação, já que o exercício desta ação não foi possibilitado pela própria norma de competência.⁶

Às normas que regulam os limites da competência tributária, de modo a encerrar o campo de seu exercício, dá-se o nome de *imunidades*. A mesma Constituição da República que distribui e discrimina competências tributárias é o veículo que traz barreiras a seu exercício. Sob essa perspectiva, as imunidades tributárias são definidas como normas de natureza constitucional, cujo conteúdo encerra o aspecto constitutivo da competência tributária, diretriz que é veiculada mediante regra proibitiva.⁷

A relevância da norma imunizante não se esgota em sua definição. Na posse de seu conteúdo, faz-se necessário compreender a quais ocasiões sua aplicação é prevista e, ainda, em quais hipóteses sua extensão é justificada.

1.1 A justificativa das normas imunizantes

As imunidades são, em regra, restritas a uma espécie de tributo: os impostos, espécie que se destina ao custeio dos gastos gerais da coletividade. Espera-se que tais gastos sejam suportados por todos que expressem capacidade para custeá-los. A presença de uma norma imunizante, por sua vez, exime determinados membros de sua contribuição por meio da exclusão de algumas situações ou pessoas do campo de competência tributária.

Da leitura do art. 150, VI, da CR extraem-se diversas hipóteses de imunidade.⁸ Nota-se, por exemplo, que as entidades religiosas e os templos de qualquer culto se sujeitam à norma imunizante. A imunidade consubstancia uma exceção à regra de que gastos gerais da coletividade devem ser suportados por todos. É dizer, uma vez criada uma exceção à regra, espera-se que haja uma justificativa para tal diferenciação. Normas derivam de uma deliberação intencional, i.e., voltada a determinada finalidade.⁹ Pressupõe-se, por essa razão, que o constituinte não agiu arbitrariamente, de modo que seja possível identificar a razão que justificou a opção pela imunidade.¹⁰

A relevância dada à justificativa da norma imunizante diz respeito à sua aplicação: a imunidade é extensível até o ponto em que pode ser justificada, de modo que o aplicador do direito é capaz de responder coerentemente à pergunta que questiona a imposição da norma imunizante ao fato A, mas não ao fato B. No caso da imunidade fornecida às entidades religiosas e aos templos de qualquer culto, é provável que o leitor forneça a seguinte justificativa para aplicação da norma imunizante: se o Estado pode obstar a atividade religiosa por meio de uma carga tributária elevada, o dispositivo que exime sua cobrança é respaldado pelo princípio da liberdade religiosa. De outro modo, se atividade da entidade é desassociada do exercício da religião, não há razão para aplicação da imunidade, tem-se, então, o limite de sua extensão.¹¹

Contudo, cogitar a existência da norma imunizante para que o Fisco não impeça o exercício de liberdades fundamentais é ignorar que o ordenamento jurídico já conta com o princípio da igualdade e, mais especificamente, com o princípio da proibição do efeito de confisco, a impedirem, ambos, a tributação desarrazoada.¹² Um tributo

¹ Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 112.

² Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 113.

³ Cf. a redação do art. 6º da CR, "Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional".

⁴ Cf. a redação do art. 62, §1º, da CR, "É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: I - relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, §3º; II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III - reservada a lei complementar; IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República".

⁵ Cf. SEARLE, John. *Speech acts*. Londres: Cambridge University Press, 1970. p. 33.

⁶ Cf. SEARLE, John. *Speech acts*. Londres: Cambridge University Press, 1970. p. 36; WRIGHT, Geroge Henrik von. *Norm and action: a logical enquiry*. Londres: Routledge & Kegan Paul, 1963. p. 6.

⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 232; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 209; COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 56-57.

⁸ Cf. a redação do art. 150, VI, da CR, "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; b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes; 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".

⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 167. v. 5.

¹⁰ Cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 335; CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 58-66; e GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 74.

¹¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 506-507.

¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 463.

módico dificilmente poderia ser visto como entrave ao exercício de uma liberdade fundamental; um tributo excessivo, por sua vez, seria inconstitucional, ainda que inexistente a imunidade. A admissão das imunidades enquanto veículos para garantia de liberdades fundamentais expõe outras questões relevantes: por qual razão somente algumas liberdades fundamentais teriam sido protegidas por imunidades? Há, então, imunidades implícitas e outras explícitas? Qual a diferença entre umas e outras? Não haveria outra fundamentação para as imunidades que não a garantia imediata de direitos fundamentais?

Como exposto, em regra, as imunidades referem-se à exclusão de situações ou pessoas do campo de competência dos impostos. Se o imposto é um instrumento de captação de capacidade contributiva, sua falta implica impossibilidade de imposição.¹³ Aqui, uma importante distinção se faz relevante: a ausência de capacidade contributiva não se confunde com a ausência de riqueza. Haverá hipóteses em que a existência de riqueza não releva capacidade contributiva, como ocorre quando algum enfermo destina grande parte de sua renda a tratamentos médicos. Nesse aspecto, parece acertado considerar que a norma imunizante é justificada enquanto medida de concretização do princípio da capacidade contributiva. Não havendo capacidade para contribuir com os gastos coletivos, restringe-se a tributação por meio de uma norma imunizante. Dessa forma, submeter entidades religiosas e templos de qualquer culto à imunidade é resultado, antes, da própria definição de imposto, que não pode ser exigido quando a capacidade contributiva do templo ou entidade é inexistente.

Por outro lado, nem todas as hipóteses de imunidade se justificam pela concretização do princípio da capacidade contributiva. Não se pode, por exemplo, invocar preocupação com a capacidade contributiva para justificar a imunidade objetiva dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil. A imunidade de tal atividade, objeto de indústria cuja importância econômica não é desprezível, justifica-se pelo seu viés indutor: trata-se de decisão do constituinte derivado de incentivar a produção cultural.¹⁴

Para o escopo deste estudo, faz-se relevante analisar a construção da imunidade constante no art. 150, VI, "a", da CR. Por meio deste exame será possível compreender o que justifica a extensão da imunidade recíproca às empresas estatais.

1.2 A imunidade recíproca, o princípio federativo e a capacidade contributiva

A imunidade recíproca foi incorporada à tradição constitucional brasileira no ano de 1890. O texto do Decreto nº 914-A, de 23.10.1890, que submeteu o projeto de constituição à apreciação da Assembleia Nacional Constituinte, expressava ser proibido aos estados embarçar, por meio da tributação, "actos, instituições, ou serviços estabelecidos pelo Governo da União".¹⁵ Não havia, nesta redação, reciprocidade alguma.

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 463-464.

¹⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. p. 532.

¹⁵ Cf. a redação do Decreto nº 914-A, de 23.10.1890, "Art. 9º E' proibido aos Estados tributar de qualquer modo, ou embarçar com qualquer dificuldade, ou gravame, regulamentar ou administrativo, actos, instituições, ou serviços estabelecidos pelo Governo da União".

Na perspectiva dos Constituintes, o texto falseava o princípio federativo, pois somente garantia limitações que beneficiavam a União.¹⁶ Por essa razão, as substituições à redação original resultaram no art. 10 da Constituição da República de 1891, cuja redação limitou a tributação de bens e rendas federais por parte dos estados, além de impor tratamento recíproco aos atos da União.¹⁷

Ao investigar as origens da imunidade recíproca, o Ministro Aliomar Baleeiro faz alusão às decisões da Suprema Corte dos Estados Unidos, segundo as quais os meios de atuação de um governo, dentro da federação, não deveriam ser embarçados pelos impos- tos de outro.¹⁸ A aplicação da imunidade recíproca é distinguida, ainda, nas hipóteses em que Estado exercita atividade como *government* (e.g., serviço ou função pública) ou *proprietary* (e.g., função comercial): sua aplicação se restringe ao primeiro caso.¹⁹ A cons- trução jurisprudencial reafirma a concepção exposta neste artigo: a imunidade recíproca é extensível à atuação do Estado na economia desde que seja direcionada aos serviços públicos. O entendimento decorre da ausência de capacidade contributiva, uma vez que a atuação do Estado se dá fora do domínio econômico. No desempenho de serviços públicos os recursos ali auferidos estão, por princípio, destinados a uma finalidade pública; não há, portanto, riqueza que indique capacidade para pagar impostos.

Como exposto, a construção da imunidade recíproca põe, igualmente, o princí- pio federativo em evidência, tendo em vista que seu exercício se volta à preservação da autonomia dos entes federados. Os desafios à sua extensão surgem na presença de casos em que o Estado passa a exercer atividades dentro do domínio econômico, i.e., para além do campo dos serviços públicos essenciais.

2 O Supremo Tribunal Federal e a extensão da imunidade recíproca às estatais

O mero fato de uma entidade estatal atuar no domínio econômico não implica, *ipso facto*, a existência de capacidade contributiva que justifique a tributação. Essa de- claração ganha relevância ao se considerar que o art. 150, VI, "a", da CR, constitui fun- damento, pela análise da jurisprudência do STF, para extensão da imunidade recíproca às empresas públicas.²⁰ Por um lado, discute-se em quais hipóteses a imunidade seria

¹⁶ Cf. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Annaes do Congresso Constituinte da Republica*. 2. ed. Imprensa Nacional: Rio de Janeiro, 1926. v. 2. p. 307.

¹⁷ Cf. a redação do art. 10 da Constituição da República de 1891, "Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente".

¹⁸ Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 68.450-SP, Primeira Turma. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.12.1969. *DJUr*, 10.12.1969. p. 80.

¹⁹ Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 68.450-SP, Primeira Turma. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.12.1969. *DJUr*, 10.12.1969. p. 80.

²⁰ Cf. a redação do Decreto-Lei nº 200, de 25.2.1967, "Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se: [...] II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.; III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta."; de no mesmo sentido, a Lei nº 13.303, de 30.6.2016 indica que "art. 3º Empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei e com patrimônio próprio, cujo capital social é integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios." e "art. 4º

aplicada às pessoas jurídicas de direito privado e, a partir dessa consideração, quais fatores delimitariam sua aplicação.

No bojo do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP,²¹ fixou-se o entendimento, a partir da proposta do Ministro Luís Roberto Barroso,²² de que as estatais prestadoras de serviços públicos essenciais, desde que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da CR, posto serem pessoas jurídicas de direito privado.²³ A exposição que se segue faz referência aos requisitos descritos e às respectivas razões para sua imposição.

2.1 O serviço público essencial

Da leitura do art. 173, da CR, extrai-se que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado somente é permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Em conjunto com a norma constante nos arts. 1º, IV e 170 da CR, que descreve o princípio da livre-iniciativa como elemento fundante do Estado brasileiro, vê-se que, aprioristicamente, ao Estado é vedada a exploração das atividades econômicas.²⁴

O Estado pode atuar no domínio econômico na hipótese em que seja titular exclusivo (*publicatio*) da prestação de serviços públicos essenciais ou de monopólios públicos.²⁵ A título exemplificativo, cita-se a distribuição de gás, cuja exploração é descrita como serviço público de competência dos Estados, nos termos do art. 25, §2º, da CR.²⁶ Há, igualmente, casos em que a Constituição atribui o monopólio da exploração de atividades ao Estado, como ocorre com refino do petróleo nacional ou estrangeiro, disposição veiculada pelo art. 177, II, da CR.²⁷

Ao Estado é cabível a exploração da atividade econômica, da mesma forma, por meio da prestação de serviços sociais (e.g., serviço educacional) ou atividades econômicas próprias da iniciativa privada (e.g., infraestrutura). Os serviços públicos essenciais se assemelham aos serviços sociais pela geração de utilidades aos particulares; sua

Sociedade de economia mista é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou a entidade da administração indireta".

²¹ STF, Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, Plenário. Rel. Min. Luiz Fux, j. 06.05.2021. *DJe*, 14.05.2021.

²² Importa notar que a tese proposta pelo Ministro Luís Roberto Barroso deriva do "teste de adequação constitucional" proposto pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do Recurso Extraordinário nº 580.264/RS.

²³ Cf. a redação do art. 150, VI, "a", da CR, "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".

²⁴ Cf. ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Empresas estatais: o regime jurídico das empresas públicas e sociedades de economia mista*. 1. ed. São Paulo: Forense, 2017. p. 51.

²⁵ Cf. ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Empresas estatais: o regime jurídico das empresas públicas e sociedades de economia mista*. 1. ed. São Paulo: Forense, 2017. p. 52.

²⁶ Cf. a redação do art. 25, §2º, da CR, "art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição [...] §2º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação".

²⁷ Cf. a redação do art. 177, II, da CR, "art. 177. Constituem monopólio da União: [...] II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro".

diferenciação decorre da titularidade: enquanto aqueles estão sob *publicatio*, estes são explorados pelos particulares a despeito da delegação estatal.²⁸

A distinção acima se torna relevante na medida em que a prestação de serviços pelo Estado pode revelar capacidade contributiva (e, portanto, afastar a aplicação da norma imunizante). No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 763.000/ES,²⁹ discutiu-se se a Companhia Espírito de Saneamento ("Cesan"), sociedade de economia mista controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tinha por finalidade a prestação de serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, faria jus à imunidade recíproca. De acordo com o entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso, o desempenho de atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, nos termos do art. 23, IX, da CR,³⁰ atrairia a imunidade recíproca às sociedades de economia mista do art. 23, IX, da CR,³⁰ atrairia a imunidade recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento. Para o ministro, a consideração da essencialidade do serviço permitiria o tratamento desigual, uma vez que a finalidade pública da prestação não dá ensejo à riqueza passível de tributação. Essa interpretação foi prevalente na Primeira Turma do STF, o que confirmou a rejeição do agravo e assegurou a imunidade recíproca à Cesan.

A posição do Ministro Luís Roberto Barroso foi reafirmada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 600.867/SP,³¹ oportunidade em que discutiu a aplicação da imunidade recíproca à Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo ("SABESP"). De acordo o Ministro Luís Roberto Barroso, a mera prestação de um serviço público essencial é suficiente para atrair da imunidade.³² Em outros termos, a aplicação da imunidade não decorreria da natureza jurídica da empresa, mas da essencialidade do serviço prestado. Por outro lado, de acordo com a maioria do Plenário, aplicação da imunidade não estaria restrita à análise da essencialidade do serviço. Neste caso, a norma imunizante não foi aplicada em decorrência da distribuição de lucros, o que contraria a finalidade da norma imunizante.³³ Logo, se a finalidade da imunidade recíproca é assegurar a autonomia do ente na prestação do serviço público, os lucros obtidos deveriam ser convertidos para a própria atividade, e não para os agentes privados; nesta hipótese, a capacidade contributiva é revelada.³⁴

O acórdão do Recurso Extraordinário nº 600.867/SP colocou em evidência outros valores que justificam a limitação da imunidade recíproca, como é o caso da distribuição dos lucros aos agentes privados. A partir disso, a noção de que a construção da norma imunizante não decorre de um dispositivo isolado, mas de um conjunto de normas, é concretizada. Resta analisar, com maior precisão, o impacto da distribuição dos lucros na extensão da imunidade recíproca às estatais.

²⁸ Cf. SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos do direito público*. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 83.

²⁹ STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 763.000/ES, Primeira Turma. Rel. Min. Roberto Barroso, j. 19.08.2014. *DJe*, 30.09.2014.

³⁰ Cf. a redação do art. 23, IX, da CR, "Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico".

³¹ STF, Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, Plenário. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.06.2020. *DJe*, 30.09.2020.

³² Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, Plenário. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.06.2020. *DJe*, 30.09.2020. p. 11.

³³ Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, Plenário. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.06.2020. *DJe*, 30.09.2020. p. 9.

³⁴ Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, Plenário. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.06.2020. *DJe*, 30.09.2020. p. 9.

2.2 A distribuição de lucros

O Recurso Extraordinário nº 600.867/SP discorreu sobre a extensão da imunidade tributária recíproca à SABESP. Pela análise fazendária, valores a título do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ("IPTU"), referentes aos exercícios de 2002 a 2004, seriam devidos ao Município de Ubatuba.

Ao se considerar que a SABESP é uma sociedade de capital aberto e suas ações são negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo e na Bolsa de Valores de Nova Iorque, a aplicação da imunidade recíproca no caso esteve atrelada, prioritariamente, à distribuição de lucros. É certo que há sociedades de economia mista que não propiciam a distribuição de lucros a qualquer espécie de investidor, de modo que a adoção da forma empresarial indica apenas uma opção pela adoção do regime de direito privado. Não foi este o caso da SABESP; durante o julgamento, apontou-se que o lucro da estatal não era revertido em prol dos serviços, mas, sim, dos investidores, situação que revelaria capacidade contributiva.

Para o Ministro Luís Roberto Barroso, a presença da sociedade de economia mista em bolsa de valores não teria qualquer efeito sobre a imunidade. Sob essa perspectiva, o escopo do art. 150, VI, "a", da CR, garantiria a imunidade recíproca sobre os serviços de cada um dos entes políticos, assim como os respectivos patrimônios e rendas. Portanto, somente a natureza do serviço deveria ser considerada, a despeito da distribuição dos lucros a agentes privados. Prevaleceu, no entanto, o entendimento contrário.³⁵

Durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, questionou-se extensão da imunidade recíproca à Companhia do Metropolitano de São Paulo ("CMSP"), sociedade de economia mista prestadora de serviço de transporte. De acordo com a CMSP, sua atividade não estaria destinada ao aumento de patrimônio de particulares, o que é reforçado pelo fato de que mais de 97% do capital social da sociedade pertencia ao Estado de São Paulo. O STF reafirmou a jurisprudência da Corte que, além de considerar a essencialidade do serviço e a ausência de prejuízos à concorrência, fornece fundamental importância à distribuição dos lucros.

Na construção da tese do Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP, teve crucial relevância a manifestação do Ministro Luís Roberto Barroso, já que a restrição da imunidade recíproca às estatais prestadoras de serviços públicos essenciais deveria indicar as pessoas jurídicas que não distribuam lucros aos agentes privados, e não aquelas empresas "sem intuito lucrativo".³⁶ Para o ministro, a expressão "sem intuito lucrativo" poderia implicar interpretação equivocada, já que estatais, como pessoas jurídicas de direito privado, por definição, almejam o lucro. A opção pela forma empresarial é justificada em razão do regime jurídico de direito privado, mais flexível à atividade da empresa.³⁷

A ideia de que a empresa estatal é uma "verdadeira" empresa resulta em conclusões relevantes: ainda que sua atividade seja a prestação de um serviço público

2.3 O princípio da livre concorrência

Durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 594.015/SP,³⁹ discutiu-se a cobrança de IPTU de imóvel localizado no Porto de Santos. A Petróleo Brasileiro S/A ("Petrobras"), arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo ("CODESP"), pleiteava, para sua exploração econômica, a imunidade de imóvel pertencente à União.

De acordo com o Ministro Luís Roberto Barroso, a extensão da imunidade recíproca à Petrobras não encontraria respaldo constitucional, considerando que a empresa, apesar de arrendatária de bem público, o utilizava para fins meramente comerciais. É dizer, compreender que a utilização de imóveis públicos para exploração econômica lucrativa de particulares dá ensejo à imunidade da Petrobras equivaleria a colocá-la em vantagem concorrencial em relação as demais empresas. Incide, nessa hipótese, o comando do art. 173, §2º, da CR, que veda tratamento diferenciado às empresas públicas e às sociedades de economia mista quando o patrimônio é utilizado para exploração de atividade econômica. A imunidade recíproca não foi concebida com o propósito de favorecer particulares. Pelo contrário, sua previsão decorre, precipuamente, da necessidade de resguardar a autonomia dos entes. Para o Plenário, não caberia estendê-la, portanto, à Petrobras, já que a empresa atua explorando atividade econômica em regime da livre concorrência.

Conclusão

Em princípio, os gastos públicos devem ser custeados por toda a sociedade. As imunidades constitucionais eximem determinadas pessoas ou situações de seu custeio e sua aplicação é justificada pela ausência de capacidade contributiva. Em outros termos, na medida em que a capacidade contributiva não seja relevada, assegura-se a imunidade.

A restrição à aplicação das imunidades pode ser, igualmente, justificada. A hipótese analisada por este artigo versou sobre a extensão da imunidade recíproca às empresas estatais. Nos casos estudados, os princípios federativo e da livre concorrência adquiriram relevância. Enquanto a atuação da estatal ocorre fora do domínio econômico, não se pode falar em capacidade contributiva. Ao ingressar no domínio econômico, no entanto, a situação é diversa. Neste caso, a imunidade somente é estendida às estatais

³⁵ STF. Recurso Extraordinário nº 600.867/SP, Plenário. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 29.06.2020. *DJe*, 30.09.2020.

³⁶ Cf. a proposta de tese de repercussão geral, "Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas".

³⁷ Cf. SCHWIND, Rafael Wallbach. Admissão das empresas estatais como verdadeiras empresas: consagração de uma Administração Pública Empresarial. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício (Coord.). *O direito administrativo nos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 4.

³⁸ Cf. SCHWIND, Rafael Wallbach. Admissão das empresas estatais como verdadeiras empresas: consagração de uma Administração Pública Empresarial. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; MOTTA, Fabrício (Coord.). *O direito administrativo nos 30 anos da Constituição*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 12.

³⁹ STF. Recurso Extraordinário nº 594.015/SP, Plenário. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 06.04.2017. *DJe*, 25.08.2017.

nas hipóteses em que os recursos gerados forem destinados às finalidades da entidade imune e não a empreendimentos privados. Ademais, a imunidade não deve ser concedida às empresas estatais de modo a prejudicar a concorrência inerente à exploração de atividades econômicas.

A análise da jurisprudência do STF revela que, no caso das estatais, busca-se alcançar a finalidade da imunidade, que consiste na satisfação dos objetivos institucionais do ente federado, como a prestação de serviços públicos essenciais. A tributação é aplicada quando tais finalidades são negligenciadas, ou seja, quando a atividade se direciona à realização de empreendimentos meramente privados. Por fim, destaca-se a importância do princípio da livre concorrência, que visa impedir a concessão de vantagens que inabilitem a competição entre agentes privados.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHOUERI, Luís Eduardo. A extensão da imunidade recíproca às estatais e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: PAULA, Fernanda de; PENCAK, Nina (coord.). *Tributação, liberdade e igualdade: as contribuições do Ministro Luís Roberto Barroso*. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 661-670. ISBN 978-65-5518-952-0.

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CASO DE MUDANÇA DE JURISPRUDÊNCIA FIRMADA EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO (RE Nº 1.072.485-ED, TEMA Nº 985; E RE Nº 855.091-ED, TEMA Nº 808)

LUIZ ANTONIO BETTIOL

1 Introdução

Em um Estado de direito, um dos princípios mais caros, digno de nota em todos os ramos de estudo, refere-se ao princípio da segurança jurídica, acolhido pelo ordenamento jurídico pátrio em diversos dispositivos, constitucionais, legais e infralegais, tanto de natureza pública como privada.

Na seara constitucional, a segurança jurídica ganha destaque, por exemplo, ao dispor, no art. 5º, inc. XXXVI, da Constituição Federal, que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, estabelecendo-se a intangibilidade de situações jurídicas já constituídas em face de superveniente edição legislativa.

A segurança jurídica perpassa igualmente o direito processual, assegurando-se, conforme mandamento constitucional, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” bem como que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerente” (CF, art. 5º, incs. LIV e LV), pontuando o legislador constituinte que a resposta jurisdicional deve ser ágil e efetiva, visto que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Consoante a doutrina de José Afonso da Silva, realçada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro:¹

[...] a segurança jurídica consiste no “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus

¹ Revista do Advogado da AASP, ano XXXIX, n. 141, maio 2019.