

Faculdade Dom Adelio
Curso de Graduação em



Tomasin - FADAT
Direito

RAFFAEL FROTA SOUTO TEIXEIRA

**OS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL
E RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO**

QUIXADÁ
2024

RAFFAEL FROTA SOUTO TEIXEIRA

OS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA
SOCIAL E RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO

Monografia apresentada como requisito para aprovação na disciplina Trabalho de Conclusão de Curso II e conclusão do Curso de Direito da Faculdade Dom Adelio Tomasin – FADAT.

Orientador: Prof^ª. Ma. Cibeles Faustino de Sousa.

QUIXADÁ

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
FADAT - Educação Superior
Biblioteca Francisca Alexandre Gomes (Dona Mocinha)

TE157

Teixeira, Raffael Frota Souto

Os tributos como instrumento de justiça social e respeito ao pacto federativo: / Raffael Frota Souto Teixeira. – 2024.

57 f. :

Ilustrações: Não possui.

TCC-Graduação – FADAT - Educação Superior. - Curso de Direito.

Orientação: Mestre(a) Cibele Faustino de Sousa.

Palavras-chave: Federação, Princípios tributários, Tributos.

CDD 740

PÁGINA DE APROVAÇÃO

OS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL E RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO

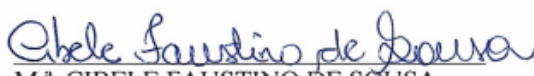
RAFFAEL FROTA SOUTO TEIXEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso - Monografia - Apresentada à Banca Examinadora e

Aprovada em 11/11/2024.

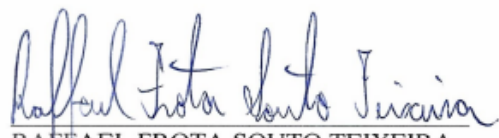
Assinaturas:

Membros da Banca Examinadora e Acadêmico.



M.^a. CIBELE FAUSTINO DE SOUSA

Orientador(a)



RAFFAEL FROTA SOUTO TEIXEIRA

Acadêmico(a)



Me. FRANCISCO DAS C. DA SILVA

Examinador(a)



Dr. VALTER MOURA DO CARMO

Examinador(a)

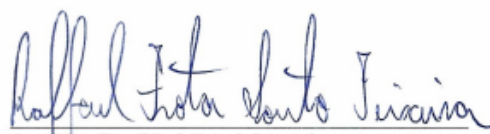
DECLARAÇÃO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

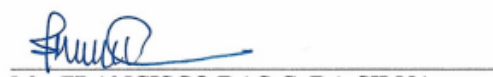
A Faculdade Dom Adelio Tomasin - FADAT, na representação do Curso de Direito e de seus docentes, declara isenção de responsabilidade por produções incompatíveis com as normas metodológicas e científicas, bem como por obras com similaridades parciais, totais ou conceituais, sendo de responsabilidade do aluno a produção e a qualidade de produção, bem como a veracidade, a verossimilhança e a confiabilidade dos dados apresentados no trabalho.

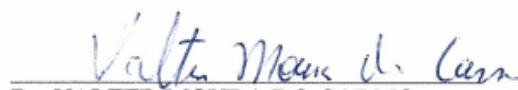
Assinaturas:

Membros da Banca Examinadora e Acadêmico.


M.^a CIBELE FAUSTINO DE SOUSA
Orientador(a)


RAFFAEL FROTA SOUTO TEIXEIRA
Acadêmico(a)


Me. FRANCISCO DAS C. DA SILVA
Examinador(a)


Dr. VALTER MOURA DO CARMO
Examinador(a)

AGRADECIMENTOS

À minha esposa, Tallyta, pelos incentivos diários e convicção de que mais esta vitória seria alcançada.

À minha mãe, Regina, que mesmo não estando mais fisicamente a meu lado, foi e sempre será uma grande inspiração, ainda mais no Direito, sua área de atuação.

Aos meus dois pequeninos, Álvaro e Heitor, minhas grandes motivações para atravessar as mais assustadoras tempestades.

À minha orientadora, professora Cibele, por todo o apoio na realização deste trabalho, motivação e engajamento para que eu pudesse alçar voos maiores.

A todos os professores do Curso de Bacharelado em Direito conceituado com nota 5 pelo Ministério da Educação, nas pessoas dos professores Francisco e Valter, que atuam com excelência naquilo que fazem, pelos conhecimentos por mim adquiridos, que me possibilitaram chegar até este momento.

Aos meus colegas, pela parceria e companheirismo em todos os momentos.

À comunidade da FADAT, pelos anos de convivência e aprendizado conjunto.

À minha esposa, Tallyta, à minha mãe, Regina, a meus dois filhos, Álvaro e Heitor, e a todos que sempre estiveram presentes em minha vida, sobretudo nos momentos mais difíceis.

“Se longe enxerguei, foi porque estive apoiado
em ombros de gigantes.”

(Isaac Newton)

RESUMO

A arrecadação de tributos tem como finalidade última o alcance do bem comum, ainda que tenha sido difundida entre os populares a visão, em alguns casos justificada, de que aquela sirva apenas para onerar o contribuinte. Pagar-se mais ou menos tributos, de acordo com a Constituição Federal, pode decorrer da maior ou menor capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Sob outra perspectiva, a renúncia tributária, por mais que tenha como objetivo o reconhecimento de uma situação de vulnerabilidade social de determinada pessoa, também precisa levar em consideração que aquele recurso deixará de ser empregado no atendimento dos anseios de toda a coletividade. Isso não impede, todavia, que o legislador tenha um olhar diferenciado a populações ou regiões específicas do país, mas deve, para isso, obedecer aos requisitos constitucionais e legais. Também se pode depreender da Carta Magna a previsão de que somente ao ente a quem é atribuída a competência para a instituição de uma exação é concedida a prerrogativa de não fazer uso dela, havendo, portanto, uma significativa preocupação com a manutenção do pacto federativo, por ser este uma reconhecida cláusula pétrea. Diante disso, o presente trabalho busca promover, por intermédio de uma revisão bibliográfica, o entendimento acerca da importância dos tributos para a existência de todo o arcabouço jurídico-constitucional, tal como previsto na Lei Maior.

Palavras-chave: Federação. Princípios Tributários. Tributos.

ABSTRACT

The ultimate purpose of collecting taxes is to achieve the common good, even though the view, in some cases justified, that it only serves to burden the taxpayer has been widespread among the public. Paying more or less taxes, according to the Federal Constitution, may result from the greater or lesser contributory capacity of the subject of the tax obligation. From another perspective, tax waiver, even though it aims to recognize a situation of social vulnerability of a certain person, also needs to take into account that that resource will no longer be used to meet the wishes of the entire community. This does not, however, prevent the legislator from having a different view of specific populations or regions of the country, but to do so, he must comply with constitutional and legal requirements. It can also be inferred from the Magna Carta that only the entity to which the competence to institute an exaction is granted is granted the prerogative not to make use of it, there being, therefore, a significant concern with the maintenance of the federative pact, as this is a recognized immutable clause. In view of this, the present work seeks to promote, through a bibliographical review, the understanding of the importance of taxes for the existence of the entire legal-constitutional framework, as provided for in the Major Law.

Keywords: Federation. Tax Principles. Taxes.

SUMÁRIO

<u>1 INTRODUÇÃO</u>	11
<u>2 CONCEITO DE TRIBUTO</u>	16
<u>2.1 Espécies tributárias</u>	17
<u>2.1.1 Impostos</u>	18
<u>2.1.2 Taxas</u>	19
<u>2.1.3 Contribuição de melhoria</u>	21
<u>2.1.4 Contribuições especiais</u>	22
<u>2.1.5 Empréstimos compulsórios</u>	23
<u>3 A JUSTIÇA SOCIAL NOS TRIBUTOS</u>	25
<u>4 DISPOSITIVOS ORIENTADOS À JUSTIÇA SOCIAL: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR</u>	27
<u>4.1 Princípio da Legalidade Tributária</u>	27
<u>4.2 Princípio da Isonomia Tributária</u>	28
<u>4.3 Princípios da Irretroatividade, Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal (Noventena)</u>	29
<u>4.4 Princípio do Não Confisco</u>	30
<u>4.5 Princípio da Liberdade de Tráfego</u>	30
<u>4.6 Imunidade Recíproca</u>	31
<u>4.7 Imunidade Religiosa</u>	33
<u>4.8 Imunidade Política</u>	35
<u>4.9 Imunidade de sindicatos de trabalhadores</u>	36
<u>4.10 Imunidade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos</u>	37
<u>4.11 Imunidade Cultural</u>	38
<u>4.12 Imunidade Musical</u>	40
<u>4.13 Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação</u>	41
<u>4.14 Princípio da Não Diferenciação Tributária</u>	42
<u>5 IMUNIDADE <i>VERSUS</i> ISENÇÃO</u>	44
<u>5.1 Isenção heterônoma</u>	45
<u>6 ALGUMAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</u>	49
<u>6.1 E o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)?</u>	49
<u>6.2 IPVA: uma correção histórica proposta por meio da EC 132/2023</u>	50
<u>6.3 ICMS: um imposto que sobrecarrega os mais humildes</u>	53

<u>6.4 Por que, ainda, o ITBI não pode ter alíquotas progressivas?</u>	54
<u>7 CONCLUSÃO E PERSPECTIVAS DE TRABALHO</u>	55
<u>REFERÊNCIAS</u>	58

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são fontes derivadas de receita de determinado ente político, no uso de seu poder de império perante seus administrados. São as principais fontes de recursos para o custeio das atividades administrativas e sociais de uma pessoa jurídica de direito público interno, já que, em oposição a isso, as receitas originárias são tidas como as resultantes de eventuais remunerações auferidas pelo Estado por sua respectiva participação como acionista em empresas estatais, aluguéis de imóveis de sua propriedade, entre outras situações em que, porventura, aja sem se valer de prerrogativas ou poderes próprios (Alexandre, 2024).

Tendo em vista que muitos gestores públicos hoje implantam políticas de desestatização por meio da privatização de empresas estatais, resta bastante claro que as receitas primárias se encontram em acentuado declínio, o que tem como consequência a dependência cada vez maior dos entes em relação às fontes de recursos advindas dos tributos (Alexandre, 2024).

A justificativa de toda a construção aqui contida, como se verá oportunamente, dá-se pelo fato de que se nota, em geral, uma carência de compreensão por parte da maioria da população em relação aos seus direitos na esfera tributária, a destinação e o real sentido de suas contribuições para o Estado. Trata-se da relevante missão de dar significado àqueles valores que são repassados para o ente respectivo, muitas vezes a contragosto por parte do contribuinte, mas que permitem ao Poder Público a manutenção de sua estrutura, a disponibilização de serviços e a realização de obras de que a população necessite, além da sustentação do Estado Democrático de Direito sob a forma de uma Federação.

Analizando-se, ainda que rasamente, o papel estatal a partir do *Welfare State* (Estado Social), não há como se imaginar que este fosse capaz de materializar a tão propagada igualdade, que permeia os direitos de segunda geração ou dimensão, sem os necessários recursos financeiros para isso (Carrazza, 2023).

Sem eles, como seria possível o financiamento das mais diversas políticas públicas atualmente existentes, o acesso à educação e à saúde a populações de baixa renda? Será que somente a liberdade prevista nos direitos de primeira dimensão seria suficiente para que todos tivessem dignidade em suas respectivas vidas, independentemente da classe social a que pertencessem? Um trabalhador teria mesmo condições de igualdade para com seu patrão para discutir cláusulas contratuais, sem todo o apoio trabalhista e previdenciário governamental que hoje se lança sobre as relações jurídicas laborais, coibindo abusos que pudessem ofender a condição humana daqueles que desempenham um ofício? Tais respostas, por conseguinte,

contribuem para alicerçar as razões para a elaboração desta monografia.

Busca-se relacionar o Direito Tributário, uma área que tende a parecer bastante distante da maioria das pessoas, à realidade destas, como garantia de implantação e preservação de direitos fundamentais básicos previstos no artigo 5º da Constituição Federal, proporcionando a manutenção da estrutura estatal para fins de realização de obras e de serviços que promovam a vida em condições dignas. No entanto, para que tudo isso possa de fato se concretizar, o arcabouço federativo, as estruturas que possibilitam a existência de um Estado Social, precisam estar bem sólidas e definidas, sem que se permita lançar mão de instrumentos que possam enfraquecê-las. E todo esse conhecimento precisa estar ao alcance dos brasileiros, para que estes exerçam conscientemente o papel de cidadãos que deles é esperado.

No aspecto político da criação e arrecadação de tributos, com todas as especificidades acerca das quais se discorrerá a seguir, a Constituição Federal de 1988 foi bastante cuidadosa ao prever a instituição de tributos por todos os entes federativos. Logo, mitiga sobremaneira a possibilidade de um ente subnacional se achar submisso a um maior em virtude da necessidade de recursos para garantir a realização de suas atividades (Machado, 2023).

Não obstante, sabedor do funcionamento dos meandros políticos da nação, o legislador constituinte houve por bem ter uma dose maior de cuidado ao prever institutos que não permitissem, em regra, formas de um ente maior eventualmente retirar parte da arrecadação de entes menores sob eventual pretexto de promoção de benefícios à coletividade (Carrazza, 2023).

Foram reservadas as Seções III, IV e V, do Título VI, da CRFB/88, a fim de se enumerar os entes responsáveis por cada tributo respectivo, havendo a previsão, unicamente no caso da União, da possibilidade de esta vir a instituir impostos e contribuições residuais, por meio de lei complementar, além de exercer a chamada competência extraordinária, por meio de simples lei ordinária. Dessa forma, ficam muito claras as atribuições de todos os envolvidos, de modo que, em geral, a um não se permite invadir matéria relacionada à atuação tributária do outro, o que é fundamental para que se tenha as basilares autonomias administrativa, orçamentária, financeira e política de todos (Machado, 2023).

Contudo, é feita menção neste trabalho a isenções em tributos, como o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos Estados e dos Municípios, respectivamente, que são concedidas pelo Chefe de Estado e não pelo correspondente Chefe de Governo de cada ente,

quando decorrentes de tratados ou acordos internacionais. Logo, poder-se-ia aventar a possibilidade de termos, no ordenamento jurídico, a figura da isenção heterônoma, que, como mencionado, é veementemente vedada para fins de não agressão ao pacto federativo (Alexandre, 2024).

Noutra perspectiva, o constituinte e o legislador, apesar da inegável necessidade de manutenção da estrutura estatal e de seus correspondentes programas que objetivam o bem comum, não podem ser insensíveis às particularidades que permeiam determinados grupos populacionais ou áreas do território nacional, devendo-se nortear também pelos princípios de Direito Tributário aderentes, como o da seletividade e o da progressividade, ou mesmo fazer uso de instrumentos de renúncia fiscal para situações que envolvam a busca pelo desenvolvimento isonômico de todas as regiões brasileiras e aplicação de justiça social (Machado Segundo, 2023).

Esta monografia, como se verá adiante, foi produzida a partir de estudos aprofundados da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), da Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/1996) e de inúmeros outros instrumentos legais. É fundamental se salientar que esta produção se deu em um período de transição, após a votação e a aprovação no Congresso Nacional da Reforma Tributária, Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, assim como da respectiva promulgação, em 20 de dezembro de 2023, da Emenda Constitucional 132/2023, restando apenas a efetiva regulamentação e implementação de seus diversos aspectos. Em que pese o momento ser de grandes mudanças na seara tributária, as discussões levantadas no decorrer destas páginas são e continuarão sendo bastante pertinentes para o universo das exações.

A construção deste trabalho se deu com base em uma revisão bibliográfica das principais fontes do Direito: a Lei, a Doutrina e a Jurisprudência. Originou-se de leitura, interpretação e sistematização das ideias contidas no material pesquisado. Conforme já mencionado, fez-se uso da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996), da Emenda Constitucional 132/2023, de inúmeros outros instrumentos legais e de algumas decisões judiciais relacionadas, como a ADI 939/1993 e o RE 229.096/2007.

No tocante à Doutrina, empregou-se, com maior predominância, o livro Direito Tributário, do professor Ricardo Alexandre, já em sua 18ª edição, datada deste ano de 2024, pela Editora Juspodivm. Não obstante, também se entendeu por bem que houvesse o diálogo com ideias contidas em obras de outros grandes nomes da seara tributária, como Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo e Alexandre Mazza. De modo semelhante,

foram analisadas jurisprudências concernentes, com súmulas, incluindo as de caráter vinculante, trazendo maior grau de concretude à temática.

Tudo isso foi essencial para se produzir um trabalho que, para além de ser conteudista e, portanto, técnico-científico, agregou um pensamento crítico e reflexivo acerca dos mais importantes institutos que permeiam o Direito Tributário e a intrínseca relação dos mesmos com o cotidiano dos brasileiros, demonstrando como a vida destes pode ser diretamente afetada por ações e omissões do Estado no campo das exações.

Objetiva-se, então, a realização de uma discussão do papel social dos tributos no Brasil, com empenho em desmistificar boa parte da ideia pejorativa que os permeia perante a sociedade, demonstrando-se, por meio de dispositivos legais, doutrina, jurisprudência e princípios gerais de Direito Tributário, que houve uma preocupação significativa do legislador, sobretudo o constitucional, de garantir que o Estado reunisse os meios necessários para tentar tornar este país menos desigual. Busca-se, ainda, concatenar a ideia de instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos com o respeito ao pacto federativo, uma grande preocupação do legislador constituinte e que, comumente, não é observada pela população.

Já como objetivos específicos almeja-se a demonstração de que a concessão de isenções heterônomas de ISS e ICMS, com autorização prévia constitucional, não ofende o pacto federativo, havendo ainda, no ordenamento jurídico pátrio, mecanismos de compensação a tais perdas incorridas pelos entes subnacionais.

Além disso, pretende-se promover uma discussão acerca de eventuais distorções nos dispositivos do Direito Tributário brasileiro que, entre outras situações, não previam o pagamento de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de aeronaves ou embarcações, o que, em tese, será corrigido pela Reforma Tributária. De modo análogo, verifica-se, até o momento presente, a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) por parte da União, apesar de o mesmo estar previsto no texto da Carta Magna.

Há, ainda, em nova referência ao ICMS, o fato de que este onera substancialmente os mais pobres, tendo em vista que incide sobre o consumo, algo que tem o maior peso, senão o total, em um orçamento de famílias em tal faixa de rendimentos, algo que carece urgentemente de uma solução mais equânime quanto a este público. Como se não bastasse, avista-se a necessidade de ulterior reanálise por parte da Suprema Corte quanto ao teor da Súmula 656, cujo enunciado atribui inconstitucionalidade ao fato de o Imposto sobre a Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), incidir por meio de alíquotas progressivas.

Topograficamente, esta monografia tem início pelo conceito de tributo, em todas as suas especificidades, para, a partir daí, tratar das espécies tributárias ainda vigentes. Na sequência, são detalhadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, contidas ao longo da Seção II, da Lei Maior, nos artigos 150 a 152. É feita também uma importante diferenciação acerca de imunidade e isenção e, com isso, salienta-se a relevância do tema quanto à manutenção do pacto federativo, além de debater a justiça social por trás das exações.

2 CONCEITO DE TRIBUTO

Evidenciando-se o conceito do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172/1966, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, tem-se a seguinte definição para tributo:

Art. 3º Tributo é 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.

Nesse ponto, é preciso que cada trecho desse artigo seja devidamente detalhado para que seja possível uma maior compreensão do que realmente vem a ser um tributo.

Quando se fala em “prestação pecuniária compulsória”, depreende-se que se trata do pagamento, da entrega de dinheiro ao Estado de forma compulsória, isto é, sem que o contribuinte possa decidir voluntariamente acerca da conveniência ou não de tal fato. A não entrega do recurso correspondente ao tributo que determinado contribuinte tenha a obrigatoriedade de pagar enseja a inscrição deste em dívida ativa do respectivo ente, além da aplicação de multa e juros moratórios. Como se não bastasse, tal inadimplemento é passível de execução judicial, o que geralmente inviabiliza o devedor de realizar os mais diversos tipos de transações, comerciais e creditícias, bem como contratar com o Poder Público (Machado, 2023).

A menção “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” acaba sendo um reforço do legislador quanto à necessidade de o tributo necessariamente dever ser pago em dinheiro e não, por exemplo, com prestação de serviços. Esta passagem tem sua razão de ser pelo fato de o Estado precisar de fluxo de caixa em dinheiro para conduzir sua estrutura. Isso não impede, contudo, que em situações excepcionais possa ser feita a quitação de um tributo por meio de dação em pagamento de um imóvel, como prevê o CTN em seu artigo 156, XI, havendo ainda a necessidade desta situação ser também disciplinada em lei (Machado, 2023).

A seguir, a referência a “que não constitua sanção de ato ilícito” é fundamental para se determinar que multas não são tributos. Assim, estes são apenas a entrega de parcela da riqueza produzida ao Estado, por parte da população, como dito, para garantia do funcionamento das mais diversas atividades públicas (Mazza, 2024). Logo, pagar tributos, por

mais irônico que possa parecer para muitos, não é uma punição.

A necessidade de o tributo ser instituído por lei decorre do princípio da legalidade ou, para outros, da reserva legal. Somente por lei, portanto, é que se pode instituir ou majorar um tributo, em regra, neste último caso. A redução de alíquotas, por comportar um benefício aos cidadãos, não carece desta formalidade. Ressalte-se, contudo, que impostos como o Imposto de Exportação (IE), o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), são exceções ao princípio da legalidade quanto à majoração de suas respectivas alíquotas (Mazza, 2024).

Por fim, pela expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, entende-se que a atividade de cobrança será realizada pelos fiscos, ou seja, por autoridades administrativas, e não judiciais, dos entes correspondentes. O fato de ser vinculada significa que o ofício em questão não pode ser objeto do juízo de valor do gestor público ou da autoridade administrativa quanto a dever ou não ser cobrado ou arrecadado o tributo. A menos que haja imunidade, isenção ou qualquer hipótese de não incidência do mesmo, tais ações devem ser concretizadas (Coêlho, 2022).

2.1 Espécies tributárias

Da leitura da CRFB/88 e do CTN, surge a impressão de que ambos classificam os tributos de diferentes maneiras. Na realidade, não se trata de impressão, já que de fato há uma significativa diferenciação entre os dois textos por motivos históricos.

O Código Tributário Nacional, embora ainda vigente, data do ano de 1966. Naquela época, consideravam-se espécies tributárias apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, em referência à Teoria da Tripartição dos Tributos, então aceita (Alexandre, 2024).

É fato que o CTN traz em seus artigos referências aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais, as duas outras espécies tributárias que compõem a Teoria da Pentapartição das Espécies Tributárias, hoje reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), como decorrência da CRFB/88. Todavia, no CTN consta como se as duas últimas espécies mencionadas fossem, na realidade, subespécies de impostos, o que não demonstra plausibilidade jurídica, como será devidamente explicado a seguir (Alexandre, 2024).

Outra vez, entretanto, faz-se necessária a ressalva de que o Brasil se encontra, por assim dizer, em um período de transição tributária, já que se encontra em fase de aprovação da regulamentação da EC 132/2023, que criou novas espécies de exações, além de fundir

outras já existentes. Contudo, haja vista que são as descritas na subseção 2.1.1 e seguintes que ainda estão a onerar os sujeitos passivos no presente momento, fez-se, consequentemente, a opção por descrevê-las.

2.1.1 Impostos

Explanando-se acerca de cada uma das espécies tributárias, com início pela mais famosa, a dos impostos, observa-se que esta, de tão conhecida, chega a ser confundida, pelos leigos e até mesmo por boa parte da imprensa, com o próprio gênero. Desse modo, não raro se escuta, por exemplo, a contribuição sindical ser chamada de imposto sindical, o que não condiz com a essência que possuía tal tributo, sendo que hoje nem mais tributo é (Alexandre, 2024).

De acordo com o CTN, em seu artigo 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, de modo que o fato gerador mencionado nesse dispositivo é decorrente de simples manifestação de riqueza por parte do contribuinte.

Nesse diapasão, para Machado (2023), em seu livro Curso de Direito Tributário:

A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio, independente do agir do Estado.

Isso é possível de se vislumbrar através do seguinte exemplo: determinada pessoa ser proprietária de um veículo automotor, por si só, já é fato gerador do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), o que se caracteriza como uma manifestação de riqueza. Por outro lado, esta também se faz presente quando um cidadão é proprietário de um imóvel em área urbana, o que o torna contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). A manifestação de riqueza também se dá quando alguém ganha acima do limite de isenção da tabela do Imposto de Renda (IR) e, portanto, é transformado em sujeito passivo em tal relação (Coelho, 2022).

Logo, infelizmente, é preciso se dizer que, com base no próprio conceito de imposto, não pode um contribuinte que, hipoteticamente, teve o seu veículo danificado pelas más condições de manutenção de determinada via, deixar voluntariamente de pagar o IPVA por entender que não está obtendo o devido retorno daquilo que entrega ao ente estadual. Do próprio conceito de tributo, extrai-se a compulsoriedade deste, de maneira que essa situação,

somada à não existência do imposto como decorrência de uma contraprestação direta ao contribuinte, fariam com que este fosse, apesar de parecer injusto, inscrito regularmente em dívida ativa pelo inadimplemento da exação (Alexandre, 2024).

2.1.2 Taxas

Por outro lado, as taxas representam, por que não dizer, um certo antagonismo em sua aceção em comparação aos impostos. Isso em razão de que, ao contrário destes, as taxas trazem, igualmente do CTN, agora no artigo 77 e seu parágrafo único, a seguinte definição (Mazza, 2024):

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.
Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Daí, de imediato, já se retiram algumas notáveis distinções. A taxa é um tributo eminentemente contraprestacional, pelo que se compreende do trecho acima, de modo que, neste caso sim, poderá o contribuinte não realizar o pagamento da taxa se determinado serviço público que a possua como forma de retribuição não for devidamente realizado (Mazza, 2024).

Aqui, novamente se lança mão dos ensinamentos de Machado (2023), o qual traz novos contornos a essa questão, a fim de ser concluído esse raciocínio:

Costuma-se distinguir o imposto da taxa dizendo que o imposto não é contraprestacional, enquanto a taxa é contraprestacional. Tal assertiva é correta apenas no sentido de que o fato gerador do dever jurídico de pagar taxa é uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, enquanto o fato gerador do dever de pagar imposto é independente de qualquer atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ocorre que a afirmação de que a taxa é um tributo contraprestacional pode conduzir à ideia, inexata, de que o contribuinte de taxas deve auferir vantagem da atividade estatal, equivalente à quantia paga. Preferimos, portanto, em lugar dessa ideia de contraprestação, empregar, como fez o CTN, a ideia de vinculação à atividade estatal, de atividade do Estado dirigida ao contribuinte, para distinguir o imposto das demais espécies do gênero tributo.

Alexandre (2024), de forma bastante didática, costuma utilizar a seguinte frase para que possa ser identificada a existência de um serviço público remunerado por taxa: “Eu te vejo, tu me vês”. O “eu” e o “tu” representam o Estado, de um lado, e o contribuinte, de outro, de maneira que o Estado, para prestar determinado serviço específico, identifica o contribuinte que está se utilizando do mesmo, enquanto este percebe nitidamente que foi o

Estado o gerador daquele benefício.

E isso é exatamente o fundamento de um serviço público que tem a taxa como o tributo que lhe financia, o fato de ser específico e divisível. Portanto, um serviço em que não se possa fazer a distinção entre aqueles que estão ou não a se utilizar dele, não pode ser remunerado através de taxa. Foi o que decidiu o STF, através da Súmula Vinculante 41, onde se verifica que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa” (Mazza, 2024).

Tal Súmula Vinculante foi firmada após julgados que chegaram até a Suprema Corte, acerca do mesmo tema, questionando a constitucionalidade da matéria. O Supremo, então, valeu-se do argumento de que o serviço de iluminação pública não é divisível, visto ser impossível que exatamente todos os usuários do serviço sejam individualizados, de modo que o ente saiba exatamente quem são, nominalmente (Alexandre, 2024). Pelo caráter contraprestacional da taxa, certamente se teria que considerar que deficientes visuais, por exemplo, não deveriam ser onerados por tal exação, uma vez que não estariam se utilizando do respectivo serviço público.

Ocorre que, mais adiante, alguns artifícios jurídicos foram empregados na transformação da taxa de iluminação pública em uma outra espécie de tributo: a contribuição. Desse modo, não mais haveria a necessidade de o serviço ser divisível, já que agora o mesmo não seria custeado por uma taxa, mas sim por uma “singela” contribuição, que não exige tal característica para sua instituição (Alexandre, 2024). Na prática, a cobrança do valor, para o contribuinte, continua idêntica, porém sob outra natureza jurídica.

A taxa chegou a ser empregada de forma identicamente inconstitucional por alguns Estados, agora no tocante à segurança pública, objetivando o custeio de tal atividade estadual. Evidentemente, além de outras razões, não se pode individualizar aqueles que se utilizam da segurança pública, já que toda a coletividade é beneficiada por isso, jamais indivíduos específicos (Alexandre, 2024).

Dentre os casos mencionados, esteve o do Distrito Federal, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2692, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB):

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 1.732, DE 27 DE OUTUBRO DE 1997, E DECRETO N. 19.972, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1998, AMBOS DO DISTRITO FEDERAL. TAXA DE SEGURANÇA PARA EVENTOS. SEGURANÇA PÚBLICA. SERVIÇO GERAL E INDIVISÍVEL.

1. O serviço de segurança pública tem natureza universal, devendo ser prestado a toda a coletividade ainda que o Estado se veja na contingência de fornecer

condições de segurança a grupo específico.

2. O serviço de segurança deve ser remunerado mediante impostos, jamais por meio de taxas.

3. Pedido julgado procedente para declarar-se a inconstitucionalidade da Lei n. 1.732, de 27 de outubro de 1997, e, por arrastamento, do Decreto n. 19.972, de 30 de dezembro de 1998, ambos do Distrito Federal.

Diferentemente da situação envolvendo a taxa de iluminação pública, no tocante à segurança pública não permitiu o STF interpretação no sentido de a exação ser substituída por uma contribuição, posteriormente, já que, na decisão em questão houve expressa menção ao fato de que tal atividade já se encontra remunerada por impostos (Alexandre, 2024).

2.1.3 Contribuição de melhoria

Eis aqui um tributo pouquíssimo difundido neste país, apesar da previsão na Constituição Federal, no CTN e na grande maioria das leis e códigos tributários dos entes subnacionais. O motivo para raríssimos casos de instituição de contribuição de melhoria é político: como todo tributo, é impopular, mas nesse caso tem-se uma dose um pouco mais elevada disso, já que este é pouquíssimo conhecido da grande massa. Logo, para um prefeito, governador ou presidente promover sua cobrança, haveria como consequência um impacto negativo em sua popularidade para as eleições subsequentes, certamente (Alexandre, 2024).

Nota-se, da leitura do parágrafo anterior, que se elencou todos os entes nacionais, visto que, assim como a taxa, é um tributo de competência comum, bastando que quem cobre seja o mesmo ente que promoveu a realização de obra pública que gerou valorização imobiliária (Mazza, 2024). Novamente, passando-se, inicialmente, à conceituação prevista no Código Tributário Nacional:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Por conseguinte, tem-se a possibilidade da instituição dessa exação, e não sua obrigatoriedade, o que distoa do conceito de tributo, conforme já discorrido. Além disso, para que haja a referida cobrança, alguns requisitos são essenciais. Deve haver a realização de obra pública, devendo esta necessariamente gerar uma valorização dos imóveis direta ou indiretamente abrangidos pela obra, podendo para isso serem cobrados diferentes valores, mediante a aplicação de fatores específicos. O tributo a ser cobrado encontra duas limitações: uma geral, no custo total da obra, que pode vir a ser repartido entre os contribuintes

respectivos, e outra individual, que é o correspondente acréscimo de valor por que passou cada unidade imobiliária (Machado Segundo, 2024).

Deve ser editada, também, lei específica previamente à realização da obra, contendo todas as informações relativas a esta, o custo total, os imóveis que serão beneficiados e, portanto, de cujos proprietários poderá haver cobrança da contribuição de melhoria, entre outras. Precisa, ainda, ser aberto prazo, não inferior a 30 (trinta) dias para que possam ocorrer eventuais contestações a respeito, sendo descrito o correspondente processo administrativo para a materialização destas (Coêlho, 2022).

2.1.4 Contribuições especiais

Pelo saber contido nos dispositivos da Constituição Federal, em consulta ao artigo 149, verifica-se a existência de algumas contribuições que, embora classificadas todas sob a denominação de especiais, possuem, cada uma, especificidades que as tornam particulares (Machado Segundo, 2024), como se vê *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

[...]

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Da leitura acima, nota-se que se está diante de um rol exemplificativo de contribuições. A própria CRFB/88 deixa claro tal afirmação quando, em seu artigo 195, caput e parágrafo 4º, prevê possíveis contribuições a serem instituídas exclusivamente pela União (Alexandre, 2024):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Neste sentido, obtém-se a partir de tais leituras uma importante diferenciação em relação aos impostos: as contribuições especiais, diferentemente daqueles, possuem arrecadação vinculada, ou seja, os recursos auferidos são destinados para custeio de atividades específicas. Podem ser estas a seguridade social, o financiamento do sistema “S”, o fomento a projetos voltados à redução dos impactos ambientais provocados por combustíveis fósseis, dentre muitas outras (Alexandre, 2024).

Pelos motivos expostos, não se pode conceber, atualmente, o entendimento contido no CTN de que as contribuições especiais seriam, assim, apenas subespécies de impostos, algo ainda defendido por parte minoritária da doutrina, que se ampara na Teoria da Tripartição dos Tributos (Alexandre, 2024).

2.1.5 Empréstimos compulsórios

No que concerne aos empréstimos compulsórios, de competência exclusiva da União, embora não sejam tão raros quanto as contribuições de melhoria, não foram muito aplicados ao longo da história escrita sob a égide da Constituição Cidadã, à exceção de um fatídico caso, tratado abaixo. A explicação para isso é bastante lógica, baseada no fato de que, se é possível se instituir um imposto que tenha o condão de ser percebido em definitivo pela União, por que razão criar um tributo que, como o próprio nome já sugere, empréstimo, tenha que ser devolvido posteriormente à mesma população que o pagou? Não haveria muito sentido nisso, a menos que se estivesse vivenciando uma guerra externa ou sua iminência, ou situação extremamente calamitosa, como foi a Pandemia do Coronavírus (Alexandre, 2024).

Há, no CTN, uma menção um pouco mais direta a esta exação em comparação às contribuições especiais. Está presente em seu artigo 15, da seguinte forma:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
I - guerra externa, ou sua iminência;
II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Por outro lado, na CRFB/88, consta, nos dias atuais, uma transcrição muito semelhante, apenas com a supressão do inciso III. Inciso este que teria servido como fundamento para, durante o mandato do ex-presidente Fernando Collor, no ano de 1990, ter havido o que ficou conhecido como o confisco da poupança. Tal situação, apesar de se

imaginar ter uma finalidade muito nobre, que seria a de conter a superinflação, que corroía os rendimentos, sobretudo dos mais pobres, levou muitas pessoas ao completo desespero e até mesmo a ceifarem suas próprias vidas, dado o fato de que, do dia para a noite, viram-se sem economias amealhadas durante toda uma existência (Alexandre, 2024).

Por tais fundamentos, a Lei Maior houve por bem conter apenas que:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Afortunadamente, os empréstimos compulsórios, para produzirem muitos de seus efeitos, precisam ser instituídos mediante lei complementar, o que impede que uma simples medida provisória, repentinamente, possa, de imediato, promover semelhante tragédia (Alexandre, 2024).

3 A JUSTIÇA SOCIAL NOS TRIBUTOS

Para o cidadão, usualmente, é muito difícil a visão da essencialidade da atividade arrecadatória do Estado para o bem comum. É do conhecimento geral o fato de que a carga tributária brasileira é uma das maiores do mundo, o que impede um maior crescimento econômico, além de ser um grande empecilho ao melhor equilíbrio da renda no Brasil, já que são os mais pobres que, proporcionalmente, sentem mais o peso da incidência das exações (Alexandre, 2024).

Como se não bastasse, o sistema tributário, em todo o seu regramento, é ainda muito complexo, de modo que o contribuinte pode vir a incorrer em determinada infração pelo simples fato de não conseguir compreender a ação correta a ser realizada. E é exatamente esse um dos principais objetivos da Reforma Tributária, o da simplificação, pelo que se apregoa, em conjunto com a também urgente redução de carga total (Carrazza, 2023).

E, para se tentar tornar mais ameno o efeito da tributação no orçamento dessas famílias, um recurso que poderia ser utilizado seria o da isenção fiscal. Porém, quanto a esta, assim como em relação a qualquer instituto, há limitações constitucionais, de modo que a renúncia às receitas respectivas por determinado ente da Federação não prejudique todo o conjunto de pessoas daquele lugar (Machado Segundo, 2024).

Aquilo que o Estado arrecada a título de tributos passa a ser patrimônio coletivo, havendo sobre este a chancela do indiscutível princípio da indisponibilidade do interesse público. Não pode, portanto, o administrador beneficiar determinada ou determinadas pessoas com isenção fiscal, por mais justa que possa parecer, mas provocando a inviabilidade, por exemplo, da execução e da manutenção de políticas públicas a uma parcela significativamente maior da população. Logo, o bem do todo deve prevalecer sobre o da parte, em regra, sempre necessitando haver um sopesamento da extensão do beneplácito em contrapartida ao impacto causado pela diminuição dos valores que ingressam nos cofres públicos (Machado Segundo, 2024).

A própria atividade arrecadatória já remete ao exercício altruísta de serem vislumbrados benefícios gerais em grau superior à sensação do indivíduo de perda de parcela

de seus respectivos rendimentos. Afinal, como se esperar que o Estado possa cumprir seu papel social sem os necessários meios financeiros para isso (Mazza, 2024)?

Por tal razão, em Direito Tributário, não há como se prescindir da necessária isonomia para que seja feita a atribuição do valor do tributo a ser pago por determinada pessoa, já que, para um milionário pagar R\$ 100,00 (cem reais) de um tributo é algo irrisório, enquanto, para uma pessoa que recebe mensalmente apenas um salário-mínimo, arcar com isso é retirar-lhe a própria subsistência. Assim, há a aplicação do princípio da progressividade da tributação a uma gama de exações, a fim de torná-las justas à realidade de cada um. O exemplo maior disso é o imposto de renda, que prevê diversas faixas de alíquotas de acordo com o rendimento do contribuinte, havendo, inclusive, faixa de isenção para aqueles que auferem menores valores (Alexandre, 2024).

Como forma de mitigar o dano causado às populações de baixa renda, especialmente de regiões e Estados menos favorecidos, a CRFB/88 propõe e autoriza mecanismos que tentam trazer maior isonomia a todo esse contexto. Exemplo disso foi o estabelecimento de alíquotas interestaduais para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) diferentes, 7% ou 12%, garantindo que uma maior parcela do diferencial de alíquotas (DIFAL) seja direcionada para o Estado de destino, quando este é um dos menos providos de recursos da Federação (Alexandre, 2024).

Ainda nesse sentido, como exceção ao princípio da uniformidade geográfica da tributação, é facultada à União a criação de zonas francas, tais como a famosa Zona Franca de Manaus, onde se promove a isenção de uma série de tributos com a finalidade de trazer maior desenvolvimento à região, atraindo-se inúmeras indústrias de grande porte, com a promoção de uma gama de novos postos de trabalho (Mazza, 2024).

Além disso, a CF, nos artigos 157 a 162, tem estabelecido um criterioso procedimento de repartição das receitas tributárias da União para com Estados, DF e Municípios, e de Estados para com Municípios, proporcionando aos entes menores uma parcela da arrecadação dos entes maiores, de acordo com a participação daqueles no resultado destes, considerando-se, de modo substancial, a necessidade de melhor distribuição da riqueza produzida no país (Mazza, 2024).

Vale ressaltar que este capítulo traz apenas as linhas gerais da temática Justiça Social Tributária, não sendo, em nenhuma hipótese, um fim em si mesmo. Assim, a discussão ora iniciada encontra nuances bastante aprofundadas por todo o restante desta monografia, já que orienta a construção de todo o arcabouço jurídico-constitucional brasileiro, como se afere em

“Dispositivos orientados à justiça social: limitações constitucionais ao poder de tributar”, “Imunidades *versus* isenções”, “Algumas distorções do Sistema Tributário Nacional”, além da conclusão. Ou seja, está presente em toda a obra, assim como no Direito Tributário. Apenas por questão didática, entendeu-se por bem a fragmentação de sua abordagem através de distintos pontos, de modo a se promover um maior detalhamento e relevância que o assunto requer.

4 DISPOSITIVOS ORIENTADOS À JUSTIÇA SOCIAL: LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Com inspiração nos direitos fundamentais de primeira geração/dimensão, os quais consagram as liberdades individuais, surgiram as limitações constitucionais ao poder de tributar, consagradas na Constituição Federal nos artigos 150 a 152 da Seção II, do Capítulo I, por sua vez inserido no Título VI (Machado, 2023).

Vale lembrar que tais limitações se consagram como verdadeiras cláusulas pétreas, ao contrário do que muitos possam imaginar, erroneamente, como se estas estivessem contidas apenas no artigo 5º da Lei Maior. Apesar de já bastante impactantes tais escudos, infere-se da passagem “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, inserida no *caput* do artigo 152, que se está diante de hipóteses não exaustivas, também conhecidas, como alguns estudiosos amantes do latim apreciam, por “*numerus apertus*” (Machado, 2023).

Dada a importância do assunto, intrinsecamente relacionado com o tema deste trabalho, discorre-se mais detalhadamente a seguir já que, ao longo dos dispositivos mencionados encontram-se, indubitavelmente, princípios e mecanismos voltados à concretização da justiça social tributária.

4.1 Princípio da Legalidade Tributária

Neste ramo do Direito, assim como em diversos outros, consagra-se o princípio da legalidade ou, como alguns preferem, da reserva legal, restando muito clara a impossibilidade, em regra, de se instituir ou majorar tributo por ato infralegal. Isso, porém, não se dá por um mero capricho do legislador constituinte. Trata-se de inspiração no brocardo “*no taxation without representation*” (não haverá tributação sem representação), com origem na Magna Carta do Rei João Sem-Terra, assinada em junho de 1215 por barões da Inglaterra medieval e o soberano à época, em que se defende, entre outras questões, que somente o povo,

diretamente ou através de seus representantes, é que poderá permitir a instituição ou a majoração de um tributo (Alexandre, 2024).

Por conseguinte, o *caput* do artigo 150, em conjunto com o respectivo inciso I, retrata que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

Como se sabe, uma lei é trazida ao mundo pelo parlamento, o que atende aos requisitos desse princípio. Por outro lado, se fosse admitido que um mero regulamento, decreto ou portaria produzissem as modificações mencionadas, em tese prejudiciais, restaria evidente a não participação popular no processo, o que se busca veementemente rechaçar (Machado, 2023).

4.2 Princípio da Isonomia Tributária

Prosseguindo no exame dos dispositivos constitucionais concernentes tem-se, aqui, a exposição do princípio da isonomia tributária que, naturalmente, deve permear todo tipo de discussão jurídica, já que a isonomia se irradia por todo o ordenamento (Machado, 2023). Com isso:

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;
[...]

Como diversos outros temas, este foi inserido no texto da Carta Magna pelo motivo de o legislador constituinte já tê-lo vivenciado em tempos anteriores. Já houve, por exemplo, momentos da história, mais especificamente no regime militar, em que militares e juízes eram isentos de imposto de renda sem uma justificativa plausível para tal diferenciação (Alexandre, 2024).

Mas, além disso, não se pode lançar mão de artifícios para esconder a verdadeira natureza de rendimento de determinada verba auferida. Já ocorreu de magistrados receberem, em seus respectivos contracheques, um valor a título de salário inferior ao teto de isenção e

todo o restante em rubricas que tinham denominações como indenização, sobre as quais não há incidência de imposto de renda. Logo, não havia, para estes profissionais, o pagamento de valor nenhum do tributo, o que configurava, portanto, uma isenção mascarada para determinados contribuintes em razão unicamente do cargo que exerciam (Alexandre, 2024).

Quanto à aplicação da isonomia tributária no aspecto federativo, aglutinando aqui o artigo 151, II, CF, por razões didáticas, não pode, por exemplo, a União isentar do imposto de renda todos os servidores públicos federais, enquanto um servidor estadual que, em alguns casos, exerça o mesmo tipo de atividade, porém voltada a seu respectivo Estado-Membro, tenha de pagá-lo normalmente. Se tal prática fosse permitida, os entes subnacionais teriam maiores dificuldades na hora de concorrerem pelos melhores profissionais de cada área, dado que não pagar tributo representa, na prática, um aumento de remuneração (Alexandre, 2024). Dessarte:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

[...]

Outrossim, de maneira semelhante, não é permitido também à União aplicar alíquotas maiores de IR para as obrigações da dívida pública dos demais entes, visto que isso faria com que seus títulos fossem mais atrativos frente aos demais, o que ocasionaria uma impactante redução em investimentos para Estados e Municípios (Alexandre, 2024).

4.3 Princípios da Irretroatividade, Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal (Noventena)

O dispositivo abaixo ilustra limitações ao poder de tributar decorrentes dos famosíssimos princípios da irretroatividade, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal (ou noventena), todos muitas vezes referidos ainda como não surpresa. O primeiro está relacionado à alínea *a* e não permite tributação de fatos pretéritos à publicação de lei criadora do tributo. Já o segundo, determina que uma exação, em regra (que contém muitas exceções), não pode ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que tenha sido originada (Machado Segundo, 2024). Dessa forma:

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;

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

No entanto, a alínea *c* estabelece a impossibilidade de um tributo, também em regra (que mais uma vez comporta muitos desvios ao padrão), ser cobrado antes de decorridos 90 (noventa) dias de sua criação, sem prejuízo da restrição descrita na alínea anterior. Essa vedação, inserida na Constituição Federal com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, diz respeito a um raríssimo caso, pelo que se pode observar da história jurídica pós 1988, de alteração constitucional benéfica à população de modo geral (Alexandre, 2024).

4.4 Princípio do Não Confisco

Em progresso ao inciso IV, tem-se mais uma notória proteção ao contribuinte, uma vez que se obsta que este padeça mediante um tributo que tenha alíquotas ou valores tão onerosos que possam lhe retirar a condição de uma vida digna (Machado Segundo, 2024). Na Lei Maior, assim se encontra a previsão a isso alusiva:

Art. 150. 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;

[...]

Se não houvesse expressamente esse tipo de restrição, dar-se-ia aso a uma eventual ação prejudicial do Poder Público no sentido de extrair o patrimônio de outrem, levando tal pessoa a um verdadeiro empobrecimento sem causa (Machado Segundo, 2024).

4.5 Princípio da Liberdade de Tráfego

Passando-se, agora, ao exame do princípio da liberdade de tráfego, entranhado nos termos do inciso V, é presumível que houve uma preocupação de se coibir, especialmente em relação aos entes subnacionais, eventuais proibições ou limitações de movimentação de determinado produto entre Estados ou Municípios, fruto da constante e pernicioso guerra fiscal existente (Machado, 2023). Nos dizeres do supracitado inciso:

Art. 150. 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;
 [...]

Sabidamente, ações como as relatadas costumam ter como finalidade privilegiar empresas locais e, ainda, buscar atrair para o interior dos limites espaciais do Estado ou Município aquelas que por ventura não estejam conseguindo ali difundir suas mercadorias ou serviços, mas que enxerguem um grande mercado consumidor naquela região. Tais práticas poderiam favorecer especialmente os Estados e Municípios mais ricos do Brasil, o que poderia representar uma séria ameaça à Federação (Mazza, 2024).

4.6 Imunidade Recíproca

Desmembrando, por sua vez, o inciso VI, por razões didáticas, de acordo com as respectivas alíneas, tem-se que a primeira delas representa o que ficou conhecido como imunidade recíproca. Isso porque o texto em questão frusta que um ente da Federação promova a cobrança de impostos sobre outro, somente no tocante ao patrimônio, renda ou serviços deste (Mazza, 2024). Com tal essência, a literalidade traz que:

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

VI - instituir impostos sobre:
 patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 [...]

É, desse modo, mais um dispositivo constitucional a trazer guarida ao pacto federativo, de modo que não haja a possibilidade de a gestão de um ente, por motivações políticas, por exemplo, prejudicar a de outro, impondo-lhe severas alíquotas de IPTU, ICMS ou IR. Acerca disso, discorre Luísa Hickel Gamba (2013), juíza federal e professora de Direito Tributário da Escola Superior da Magistratura Federal do Estado de Santa Catarina (ESMAFESC), reforçando o caráter pétreo contido neste trecho da CRFB/88:

A imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma Federação sem a imunidade tributária recíproca. Bem por isso, a regra da imunidade recíproca está protegida contra eventual emenda constitucional (art. 60, § 4º, I, CF). Qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar imposto dos Estados ou dos Municípios, ou autorizar qualquer destes a cobrar impostos da União, ou de qualquer outro Estado ou Município, é inconstitucional.

O Supremo Tribunal Federal, já instado a se manifestar acerca da possibilidade de exceção, constante da Emenda Constitucional 3/1993, quanto à aplicação da presente imunidade em relação ao pretérito IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras), o qual foi substituído pela igualmente extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras), de modo a se permitir a tributação da movimentação financeira de Estados e Municípios, assim exarou sua decisão:

EMENTA: – Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, par. 2º, 60, par. 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da CF). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, b, e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV, e art. 150, III, b da Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços uns dos outros e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da CF); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: 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; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d, da CF (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC nº 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.” (ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15.12.1993, DJ 18.03.1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

Frise-se que a imunidade recíproca, como apontado, abrange somente impostos, desde que relacionados a patrimônio, renda ou serviços de determinado ente. Logo, partindo-se do pressuposto de que este terá imunidade quanto ao IPTU em relação aos imóveis de sua propriedade, tal imunidade não se estenderá a eventual taxa de coleta domiciliar de lixo referente aos mesmos imóveis, já que se trata de distinta espécie tributária, assim como já explicado neste trabalho (Alexandre, 2024).

Da leitura do artigo 150, parágrafo 2º, da CF:

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

[...]

§ 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.

À vista disso, esta proteção se estende, ainda, às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (Mazza, 2024).

4.7 Imunidade Religiosa

Nesse aspecto, tem-se a imunidade como mais uma barreira para que não se promova embaraços às práticas religiosas em solo brasileiro. Por ser este um Estado laico, fica claro que essa limitação ao poder de tributar do sujeito ativo da obrigação estende-se como um benefício a todos os cultos e religiões, indistintamente (Machado, 2023). Desse modo, passando-se ao teor constitucional da norma, para melhor analisá-la:

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:

[...]

b) templos de qualquer culto;

[...]

Pela leitura desse dispositivo, imaginar-se-ia que a imunidade descrita nesse tópico albergaria somente o prédio em que inserido determinado culto. Ocorre que é bastante comum que as instituições religiosas desenvolvam outros tipos de atividades, também em outros edifícios, porém de mesma titularidade. Assim, não raro, elas podem possuir cemitérios, escolas, hospitais, entre outros, porém, na maioria das vezes, localizados em endereços distintos daqueles onde normalmente se pratica a fé (Alexandre, 2024).

Com isso, em uma interpretação literal, diversos fiscos pelo país estavam promovendo a cobrança de impostos sobre a propriedade, a renda e os serviços nesses outros domicílios de tais organizações. Provocado acerca do tema, o STF, em interpretação conforme à Constituição Federal, em diversos julgados, incluindo o Recurso Extraordinário 325822, entendeu que a referida imunidade não somente se aplicaria ao prédio em que professada a religião, como também em demais locais de propriedade da mesma entidade, ainda que alugados a terceiros (Alexandre, 2024). Nesse último caso, o produto da arrecadação dos

aluguéis deve necessariamente ser utilizado na manutenção de suas finalidades, como se observa no teor do citado RE:

EMENTA: 1. Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

(RE 325822, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00042 EMENT VOL-02151-02 PP-00246)

Afora isso, mais recentemente, já no ano de 2022, uma nova composição da Suprema Corte avançou no sentido de estender às entidades religiosas o abrigo dessa imunidade contra impostos, mesmo os que não incidam sobre patrimônio, renda e serviços, como preconizado no artigo 150, VI, *b*, desde que se enquadrem também como entidades prestadoras de assistência social (Alexandre, 2024).

EMENTA: Direito tributário. Recurso extraordinário com repercussão geral. Impostos sobre a importação. Imunidade tributária. Entidades religiosas que prestam assistência social. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida a fim de definir (i) se a filantropia exercida à luz de preceitos religiosos desnatura a natureza assistencial da entidade, para fins de fruição da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição; e (ii) se a imunidade abrange o II e o IPI incidentes sobre as importações de bens destinados às finalidades essenciais das entidades de assistência social. 2. A assistência social na Constituição de 1988. O art. 203 estabelece que a assistência social será prestada "a quem dela necessitar". Trata-se, portanto, de atividade estatal de cunho universal. Nesse âmbito, entidades privadas se aliam ao Poder Público para atingir a maior quantidade possível de beneficiários. Porém, a universalidade esperada das instituições privadas de assistência social não é a mesma que se exige do Estado. Basta que dirijam as suas ações indistintamente à coletividade por elas alcançada, em especial às pessoas em situação de vulnerabilidade ou risco social, sem viés discriminatório. 3. Entidades religiosas e assistência social. Diversas organizações religiosas oferecem assistência a um público verdadeiramente carente, que, muitas vezes, instala-se em localidades remotas, esquecidas pelo Poder Público e não alcançadas por outras entidades privadas. Assim sendo, desde que não haja discriminação entre os assistidos ou coação para que passem a aderir aos preceitos religiosos em troca de terem suas necessidades atendidas, essas instituições se enquadram no art. 203 da Constituição. 4. O alcance da imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A imunidade das entidades listadas no art. 150, VI, c, da CF/1988, abrange não só os impostos diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, mas também aqueles incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados para a consecução dos seus objetivos estatutários. Além disso, protege a renda e o patrimônio não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores oriundos da sua exploração sejam revertidos para as suas atividades essenciais. Precedentes desta Corte. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido, a fim de reformar o acórdão recorrido e reconhecer a imunidade tributária da recorrente quanto ao II e ao IPI

sobre as operações de importação tratadas nos presentes autos. 6. Proponho a fixação da seguinte tese de repercussão geral: “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.”.

(RE 630790, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 21/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-059 DIVULG 28-03-2022 PUBLIC 29-03-2022)

Nessa hipótese, conforme decidido no RE 630790 acima transcrito, a instituição pode fazer jus igualmente à imunidade em relação a impostos outros, como o IPI, relativo a consumo, e o Imposto de Importação, que tem como fato gerador o ingresso de mercadorias, bens ou serviços estrangeiros em solo nacional, em situações voltadas ao alcance dos fins previstos em sua concepção (Alexandre, 2024).

4.8 Imunidade Política

Nos tempos atuais, pode não fazer muito sentido se proporcionar, por meio da maior Lei de um país, um benefício fiscal a partidos políticos e, como se não bastasse, a suas respectivas fundações também. Diante das informações que chegam aos cidadãos pelas inúmeras manchetes dos noticiários em geral tende a ser, além disso, motivo de grande insatisfação, já que tal ato pode ser vislumbrado como um privilégio desmedido para poucos.

Ocorre que a Constituição Federal foi promulgada em um ambiente recém saído de um regime não democrático, em que, por muito tempo, vigorou o bipartidarismo, porém com ambas as agremiações não possuindo as mesmas prerrogativas (Alexandre, 2024). Consequentemente, como algo a mais a preservar a liberdade política, agora na seara tributária, tem-se a seguinte redação, fracionada, uma vez que o mesmo inciso abriga mais outras duas imunidades:

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:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações...

[...]

Desse modo, o legislador constituinte, substancialmente preocupado com essa realidade ainda vívida na mente da sociedade da época, houve por bem assegurar, por meio do artigo 150, VI, c, que o pluralismo político, fundamento da República Federativa do Brasil,

previsto logo no artigo 1º da CRFB/88, V, recebesse mais um elemento concretizador (Alexandre, 2024). Afinal, não basta que algo esteja previsto em texto constitucional, pura e simplesmente, se não houver a preocupação com a respectiva implementação de suas garantias.

4.9 Imunidade de sindicatos de trabalhadores

Retrata-se, agora, o impedimento estabelecido na Magna Carta quanto à tributação de organizações que atuam na defesa dos trabalhadores, conhecidas como sindicatos. Muito importante que se façam duas ressalvas quanto a isso: a primeira é que somente sindicatos, e não associações de trabalhadores, estão protegidos quanto a essa imunidade; a segunda diz respeito àqueles que são objeto da representação sindical, os trabalhadores e somente estes (Machado Segundo, 2024). Logo, a parte intermediária do artigo 150, VI, c, prevê:

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:
[...]
c) ... das entidades sindicais dos trabalhadores...;
[...]

Explicando-se melhor a segunda ressalva, existem também sindicatos patronais, os quais, evidentemente, atendem a interesses de outras classes. Quanto a estes, não há a tutela a que se refere esse escrito, dado o reconhecido grau de vulnerabilidade do trabalhador em relação a seu empregador (Machado Segundo, 2024).

4.10 Imunidade de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos

Encerrando-se o preceito abordado nos dois últimos subtítulos, chega-se às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Embora possam ser beneficiárias de imunidades quanto a outras espécies tributárias, como no tocante às contribuições, aqui é refletida a limitação ao poder de tributar de União, Estados, Distrito Federal e Municípios, quanto a estas entidades, no que se refere apenas a impostos relativos ao patrimônio, renda e serviços delas. Isso dado o elevadíssimo grau de importância de suas atividades, de interesse público, que aumentou com o advento da figura da publicização, ocorrida em meados dos anos 1990. Logo, caracterizam-se como terceiro setor, atuando paralelamente ao Estado (Machado, 2023).

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:

[...]

c) ... das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

Algo muito importante, todavia, é que o reconhecimento dessa imunidade não se dá de forma automática. Como o próprio dispositivo acima reproduz, há que se atender aos requisitos previstos em lei, tratando-se, dessarte, de uma norma de eficácia limitada (Alexandre, 2024). Além dos requisitos específicos para cada área de atuação, deve a instituição, para ser objeto de concessão desta certificação:

Art. 6º A certificação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento a que se refere o art. 34 desta Lei Complementar, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, sem prejuízo do disposto no art. 3º desta Lei.

§ 1º A entidade que atue em mais de uma das áreas a que se refere o art. 2º desta Lei Complementar deverá manter escrituração contábil segregada por área, de modo a evidenciar as receitas, os custos e as despesas de cada atividade desempenhada.

§ 2º Nos processos de certificação, o período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, de convênio ou de instrumento congênere com o Sistema Único de Saúde (SUS), com o Sistema Único de Assistência Social (SUAS) ou com o Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas (SISNAD), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema.

Atualmente, após várias alterações, essa regulamentação exigida se dá pela Lei Complementar 187/2021 que, entre outras disposições, prevê a forma como a pessoa jurídica poderá obter o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), elemento comprobatório para o acesso ao supracitado benefício fiscal (Alexandre, 2024).

4.11 Imunidade Cultural

Quando se fala em democratizar o acesso ao saber e à cultura de modo geral, certamente esta imunidade se encontra em elevado patamar de contribuição para tanto. Afinal, como seria possível aos mais pobres adquirir livros e outros itens voltados à erudição, se estes fossem severamente onerados com o peso dos impostos?

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:

[...]

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

[...]

Se essa passagem, presente na CRFB/88 desde sua redação original, não estivesse ali presente, haveria um abismo cada vez maior entre as classes sociais, acentuando-se mais e mais tristes realidades, como a do analfabetismo, constituindo um ciclo que se reflete na escolha dos representantes e no que estes devolvem através de seus trabalhos para a população. Não que haja, hoje, um quadro ideal sobre isso. Contudo, certamente, seria muito pior em caso de ausência da imunidade cultural.

Não haveria, por conseguinte, a mais remota possibilidade de alguém que nasceu em uma periferia sonhar em um dia se tornar um médico, por exemplo. Todos estariam condenados, eternamente, a vivenciar os espaços que lhe haviam sido reservados, antes de seus nascimentos, na sociedade. Deve, pois, ser motivo de grande orgulho da nação brasileira ter sido contemplada com essa grande conquista em sua Constituição Cidadã.

Entretanto, durante o constitucional exercício da atividade fiscalizadora, não podem os fiscos fazerem qualquer juízo de valor quanto ao conteúdo de determinada publicação, para buscar aferir se o que está ali contido representa algo cultural ou não (Alexandre, 2024). Assim, não importa ser um livro de receitas, uma revista de conteúdo adulto ou até mesmo um álbum de figurinhas, o que já foi objeto de análise, entre outras situações, no Recurso Extraordinário 221.239/SP:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, D DA CF/88. “ÁLBUM DE FIGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infante-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221.239/SP, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

Naturalmente, o Direito precisa acompanhar o passar do tempo, a evolução da sociedade, o que deve acontecer também no tocante à imunidade cultural, já que, com o avançar das tecnologias, progressivamente, o leitor, exceto talvez pelos mais nostálgicos e saudosistas, tem preferido ler livros através de dispositivos eletrônicos às páginas de papel. Mas, nesse caso, já que o dispositivo expressamente imunizava apenas o papel destinado à

impressão de livros, jornais e periódicos, aquele que adquire estes produtos e os lê por meios digitais passaria a ser onerado pela incidência de impostos nesta operação? Este questionamento e outros foram sanados pela redação da Súmula Vinculante 57:

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Então, para pôr fim às dúvidas decorrentes de inúmeros casos alusivos a isso que até ele chegaram, o STF cristalizou entendimento, em interpretação teleológica, de que os livros eletrônicos (*e-books*), assim como os equipamentos que sejam, essencialmente, leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), mesmo quando possuam funcionalidades meramente acessórias, também gozam da imunidade contida na CF, artigo 150, VI, *d* (Alexandre, 2024).

4.12 Imunidade Musical

Em verdade, pode-se entender esta previsão como uma consequência da anterior, uma vez que, indiscutivelmente, a música faz parte de toda a atividade cultural produzida em um país. Os mais apaixonados por essa arte poderiam dizer até que a cultura brasileira se confunde com sua música.

O trecho abaixo foi inserido pela Emenda Constitucional 75/2013, a qual ficou conhecida, antes de sua aprovação, como PEC da Música. Um ponto muito importante a ser salientado é que as mídias ópticas de leitura a laser (CD's, DVD's, Blu-ray's, etc.), em etapa de replicação industrial, antes de receberem a gravação com a obra musical, sofrerão incidência dos impostos relacionados, tais como o ICMS, normalmente (Mazza, 2024). À vista disso:

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:

[...]

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.

[...]

Assim, o benefício fiscal aqui descrito não se aplica somente a quem adquire, enquanto consumidor, a produção musical. Efetivamente, os artistas locais recebem um justo

reconhecimento, devido não só à qualidade de suas obras, mas como valorização orgulhosa, que é salutar de ocorrer, daquilo que é nacional e que deve, por tal razão, ser inicialmente aqui apreciado para possibilitar que, conseqüentemente, ganhe o mundo também (Mazza, 2024).

Já em decisão recentíssima do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1244302, que estava pendente desde 2020 e teve repercussão geral reconhecida em sessão virtual (Tema 1.083), o STF entendeu pelo não alcance da imunidade tributária para suportes materiais importados e produzidos fora do Brasil, como discos de vinil, que contenham obras musicais de artistas brasileiros (Brasil, 2024).

4.13 Princípio da Uniformidade Geográfica da Tributação

Agora, vale destacar que este princípio, ao contrário de todo o artigo 150, CF, é aplicável apenas à União, enquanto ente que, direta ou indiretamente, pode afetar todos os demais. Surge como um óbice a eventuais preferências, com motivações políticas, entre outras, como bem leciona Alexandre (2024), por parte de quem quer que ora seja o chefe de governo federal em relação a colegas partidários que administrem outros entes, porém em desfavor daqueles que lhe façam oposição.

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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

[...]

Não significa, no entanto, que a União, em hipótese alguma, possa fazer qualquer tipo de diferenciação no tocante ao tema, como se vislumbra pelo conteúdo da parte final do dispositivo acima, “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Ao contrário, percebe-se que houve uma preocupação do legislador constituinte em garantir que existisse um mecanismo isonômico, não somente no sentido de impedir distorções na tributação, como também de fazer com que esta pudesse ser utilizada para tornar menos desigual o desenvolvimento de cada região do país (Mazza, 2024). Com isso, abriu-se espaço para a criação ou manutenção de áreas como a Zona Franca de Manaus, regulada pelo Decreto-Lei 288/1967:

Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e

exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Ações como estas promoveram, indubitavelmente, a melhoria dos índices de desenvolvimento da Região Norte do Brasil, especialmente do Estado do Amazonas, como já se propunha no artigo 1º, *caput*, do predito Decreto-Lei.

4.14 Princípio da Não Diferenciação Tributária

Em distinção ao contido no princípio antecedente, a limitação constante do artigo 152, CRFB/88, dirige-se aos entes subnacionais, exclusivamente, já que Estados, DF e Municípios, cada um na sua respectiva competência, são responsáveis por impostos essencialmente voltados ao consumo e à circulação de bens e serviços, como o ICMS e o ISS.

Através de ambos, não é facultado a nenhum dos supracitados entes estabelecer diferenciação tributária, gerando benesses a uns e maior oneração a outros, observando a origem ou o destino de bens e serviços. Lembrando que esse tema é sempre de grande relevância no Direito Tributário, por conta das implicações no pacto federativo ocasionadas, principalmente, por guerra fiscal (Machado, 2023). Tem-se, portanto, que:

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

Contudo, há que se ressaltar que o Senado Federal, no uso da competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal no artigo 155, parágrafo 2º, IV, através da Resolução 22/1989, definiu alíquotas diferenciadas de ICMS nas operações interestaduais, de acordo com critério que distinguiu Estados mais ricos e mais pobres, mais uma vez em busca de isonomia (Machado, 2023).

Desse modo, como já suscitado anteriormente, se uma mercadoria adquirida de um Estado da Região Sul e Sudeste, exceto Estado do Espírito Santo, tem como destino um consumidor localizado na Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual de ICMS será de 7%. Se a operação se der na via inversa, a alíquota será de 12%. E se, porventura, houver aquisição de mercadoria da Região Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou Estado do Espírito Santo com destino a um outro Estado localizado em um destes mesmos lugares, a alíquota interestadual do imposto também será de

12%. O objetivo disso, como se percebe, é garantir que uma maior parcela da exação fique com Estados considerados menos favorecidos (Alexandre, 2024).

5 IMUNIDADE *VERSUS* ISENÇÃO

Conceitualmente, há que se distinguir, em primeira análise, para fins de melhor compreensão da abordagem deste tópico, os termos imunidade e isenção. O primeiro tem previsão no texto constitucional, partindo do próprio legislador constituinte a decisão de não cobrança do tributo em determinado caso. Por outro lado, quando se trata de isenção, no entanto, está-se diante da dispensa legal do pagamento de um tributo, promovida agora pelo legislador infraconstitucional (Machado Segundo, 2024).

Tem-se um clássico caso de imunidade no que concerne à hipótese de não incidência do ICMS nas exportações. A CRFB prevê, em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea *a*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

[...]

Por outro prisma, no que concerne às isenções, é possível exemplificá-las através do

artigo 6º, I a XXIII, da Lei 7.713/1988, em que são elencadas hipóteses suscitadas pelo legislador de isenção do imposto de renda (IR), como segue:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

I - a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado;

[...]

XXIII - o valor recebido a título de vale-cultura.

Parágrafo único. O disposto no inciso XXII do **caput** deste artigo não se aplica aos prêmios recebidos por meio de sorteios, em espécie, bens ou serviços, no âmbito dos referidos programas.

Nunca é demais ressaltar que, por mais que em determinado dispositivo constitucional esteja grafada a palavra isenção ou suas variações e sinônimos, estar-se-á, na realidade, diante de uma imunidade, pois expressamente prevista na CFRB/88 (Alexandre, 2024).

Assim como no parágrafo anterior, cabe aqui o destaque de que, se em determinado texto de lei estiver contido que um contribuinte ou grupo de contribuintes é imune, estar-se-á, na realidade, diante de uma isenção, restando bastante claro que a denominação atribuída não é o mais importante, mas sim onde encontra (Alexandre, 2024).

5.1 Isenção heterônoma

Sempre gerou controvérsia jurídica o fato de que, no exemplo de imunidade tributária utilizado acima (referente ao artigo 155, parágrafo 2º, X, *a*), para que a mercadoria chegue até o porto em que será embarcada para o país estrangeiro, há a necessidade, por exemplo, de um serviço de transporte, normalmente intermunicipal ou interestadual, sendo estes sabidamente fatos geradores de ICMS. É indiscutível, no entanto, o fato de que a cobrança do ICMS no transporte da mercadoria destinada ao exterior acabava por onerá-la igualmente com o imposto, tornando praticamente inúteis os esforços do legislador constituinte (Alexandre, 2024).

Em outro ponto do texto constitucional, ainda no artigo 155, mas agora no parágrafo 2º, inciso XII, há a previsão de que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

[...]

Assim, a Constituição contém a possibilidade de uma lei complementar posterior, mas de âmbito federal, vir a criar outras hipóteses de isenção do tributo. Este fato se deu, então, com o advento da Lei Kandir, Lei Complementar 87/1996, e, portanto, editada pela União, já que o Congresso Nacional representa o Poder Legislativo da mesma, em que se detecta (Alexandre, 2024):

Art. 3º O imposto não incide sobre:

[...]

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

[...]

Os termos operações e prestações, mencionados na referida Lei, representam, por exemplo, fases anteriores à exportação, como o transporte das mercadorias, o que resolveu o problema de não se onerar a cadeia produtiva destinada à exportação. Mas noutra diapasão, tem-se o grande problema: poderia realmente a União promover a isenção de um tributo estadual? Estar-se-ia diante de uma isenção heterônoma e, por conseguinte, inconstitucional?

De maneira bastante semelhante, agora no tocante ao Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem-se na CRFB/88 um permissivo constitucional para que uma lei complementar pudesse desonerar as exportações de serviços (Alexandre, 2024):

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

[...]

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Sendo assim, coube à Lei Complementar 116/2003, de âmbito nacional, que dispõe sobre o ISS, criando-o e regulamentando-o, atender ao comando constitucional ao materializar tal imunidade na forma abaixo, em seu artigo 2º, I (Alexandre, 2024):

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

[...]

Ressalte-se que a vedação à concessão de isenções heterônomas por parte da União em relação a qualquer outro ente federativo não se trata apenas de um princípio, mas foi assim cristalizada na CF (Alexandre, 2024):

Art. 151. É vedado à União:

[...]

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

Mas esse impasse foi devidamente solucionado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento EResp Nº 710.260 RO, quando se utilizou uma interpretação teleológica da Constituição Federal, trazendo-se à tona o sentido que se deduz que o constituinte teve em mente ao propor o texto, que seria o de desonerar toda a cadeia produtiva da mercadoria destinada à exportação, e não somente o ato final de destinação da mesma ao exterior.

ICMS. TRANSPORTE. MERCADORIA. EXPORTAÇÃO.

A Seção entendeu que não incide o ICMS na operação de transporte interestadual de produto destinado ao exterior, conforme dispõe a LC n. 87/1996, art. 3º. Assim, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: REsp 418.957-MT, DJ 26/8/2002; RMS 15.194-MT, DJ 29/3/2004, e AgRg no Ag 308.752-MG, DJ 30/10/2000. **EResp 710.260-RO, Rel. Min. Eliana Calmon, julgados em 27/2/2008.**

Se o transporte prévio daquela mercadoria continuasse a sofrer incidência de ICMS, ter-se-ia o não respeito à intenção original do dispositivo. Em que pese ter havido isenção heterônoma na situação em questão, não se deu de modo prejudicial à Federação, uma vez que a própria CF já previra a possibilidade de lei complementar estabelecer tal isenção, o que se materializou através da Lei Kandir. Além disso, outros dispositivos foram criados para compensar as perdas na arrecadação dos Estados decorrentes dessa concessão (Alexandre, 2024).

Um outro ponto bastante discutido ao longo da história jurídica, sob a vigência da Magna Carta de 1988, diz respeito à faculdade ou não de o Presidente da República isentar tributos estaduais e municipais quando da assinatura de tratados internacionais. Notadamente, tais isenções são promovidas fora do âmbito de Estados e Municípios, o que suscitou, por diversas vezes, conflitos judiciais entre entes federativos, no sentido de que os atos em questão seriam inconstitucionais (Alexandre, 2024).

Contudo, a querela foi encerrada quando o STF, no julgamento do RE 229.096 (Min. Cármen Lúcia), decidiu que a proibição do art. 151, III, da CRFB, impede tão somente que a União institua, nos limites de sua competência interna federal, isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais, não se aplicando, portanto, às hipóteses em que atue a República

Federativa do Brasil como sujeito de direito na ordem internacional. Desse modo:

No Direito Internacional, apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os estados-membros ou os municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inciso III, da Constituição (RE 229096, MIN. CÁRMEN LÚCIA).

Logo, inequivocamente, estaria o Presidente da República agindo na qualidade de Chefe de Estado, e não apenas de Governo, podendo, desse modo, promover tais isenções em nome do Brasil, o que inclui todos os seus Estados e Municípios, bem como o Distrito Federal, de acordo com os ditames do sistema de governo presidencialista (Alexandre, 2024).

6 ALGUMAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Mesmo com todos os esforços do legislador constituinte em garantir que a tão preconizada justiça social tributária fosse assegurada, determinados aspectos, como se discorrerá a seguir, ainda seguem em descompasso com tal premissa. Este trabalho, de modo exemplificativo, lista a não instituição do IGF, a sobrecarga provocada pelo ICMS no custo de vida dos mais pobres, a não permissão jurisprudencial para a aplicação de alíquotas progressivas para o ITBI e a não incidência de IPVA sobre aeronaves e embarcações.

Quanto a este último ponto, a Emenda Constitucional 132/2023 promete corrigi-lo, ampliando as hipóteses de incidência do imposto em questão. Por outro lado, infelizmente, pelo que se avizinha, o IGF permanecerá figurando apenas no campo teórico, enquanto ainda é nebuloso se falar sobre redução de carga tributária quanto às exações que substituirão o ICMS.

6.1 E o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)?

Apesar de mudanças significativas que devem advir com a Reforma Tributária, algumas benéficas, outras que precisarão ser melhor avaliadas com o passar do tempo, algo que muito chama a atenção é o fato de ainda não ser feita qualquer menção a uma possível

criação do IGF, o qual, apesar de constar expressamente no texto constitucional, assim como todos os outros impostos, é o único da relação que jamais foi criado.

Certamente, para a classe trabalhadora, tal situação é, no mínimo, curiosa, já que em 2019, por ocasião da Reforma da Previdência, alardeou-se um rombo que teria a cada dia proporções maiores e que, em breve, poderia ocasionar a inviabilidade de todo o sistema. Em consequência disso, efetivou-se todo um aumento nos valores das contribuições previdenciárias no Brasil, além da elevação da idade mínima para a concessão de aposentadorias, entre outras regras não tão benéficas àqueles que, tanto no setor público quanto no privado, são assalariados.

Mas por que não se custear déficits como esse através do Imposto sobre Grandes Fortunas, já que os fatos geradores aqui seriam grandes, senão vultosíssimas fortunas? Seria algo natural, portanto, como espremer a laranja que poderia dar mais suco, analogia muito bem proferida pelo professor Ricardo Alexandre (2024), em um linguajar mais popular. Os mais pobres seriam poupados de, como sempre, serem pesadamente onerados e convocados a pagar a conta de gestões irresponsáveis para com o dinheiro público.

Ocorre que, conforme muitos defendem e pode parecer bastante evidente, o Imposto Sobre Grandes Fortunas nunca saiu do papel, aparentemente, pelo simples motivo de as grandes fortunas estarem muito bem representadas no órgão responsável por sua eventual criação: o Congresso Nacional (Alexandre, 2024).

A contrário senso, poder-se-ia argumentar que realmente não seria positiva tal instituição já que, em caso desta efetivamente vir a ocorrer, ter-se-ia uma gigantesca fuga do grande capital para os chamados paraísos fiscais, em um movimento de elisão, o que certamente seria nocivo à economia (Alexandre, 2024).

Naturalmente, esse assunto é algo para se refletir em excelentes, profundas e merecidas discussões jurídicas, tendo como pano de fundo a justiça social e a isonomia, as quais sempre devem promover o adequado rumo ao Direito.

6.2 IPVA: uma correção histórica proposta por meio da EC 132/2023

No texto da Reforma Tributária, há algo que pode trazer maior equilíbrio, ainda que tardio, ao eterno embate entre as classes mais favorecidas e aquelas que padecem de certo esquecimento das instâncias governamentais.

Trata-se da proposta de extensão da aplicação do IPVA para outros tipos de veículos, como aeronaves e embarcações. A referência a tal exação que se tem, até o momento, em

âmbito nacional, está na Constituição Federal, no artigo 155, III, visto não haver menção no Código Tributário Nacional ou em outra lei de normas gerais, também de caráter nacional (Alexandre, 2024).

Com isso, deve-se levar em consideração que o IPVA, diferentemente de outros impostos, não possui lei complementar nacional para regulá-lo, o que faz com que os Estados-Membros exerçam, nos moldes do que diz a CF no artigo 24, parágrafo 3º, suas respectivas competências legislativas plenas no tema (Alexandre, 2024):

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;
[...]
§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.
§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Desse modo, em cada Estado da Federação há algumas regras que poderão divergir de outro. Todavia, quando se fala em competência legislativa plena, talvez o que se venha à mente seria algo semelhante a absoluto, mas é necessária uma ressalva quanto à exceção no tocante às alíquotas mínimas do IPVA, as quais, mais uma vez para fins de se evitar guerra fiscal, têm seus percentuais mínimos estabelecidos através de resolução do Senado Federal (Alexandre, 2024).

Mas o cerne da questão é como se justificar a um entregador, que chega a ser obrigado a trabalhar 12, 14 ou até 16 horas de seu dia, em uma rotina extenuante, para ser capaz de proporcionar alguma condição de existência a si e à sua família, que ele tem de pagar IPVA sobre sua velha e desgastada moto, instrumento de trabalho, enquanto alguém que utiliza um iate próprio, infinitamente mais caro do que o veículo do entregador, apenas uma vez ao ano, para mero deleite, não precisa igualmente pagar imposto sobre tal bem? Seria por que um é pobre e o outro é rico, quando a ordem de preferência ao não pagamento de tributo, em algum lugar em que se verificasse a tão sonhada e falada isonomia tributária, deveria ser exatamente a oposta? Haveria, por essas razões, agressão ao princípio da capacidade contributiva?

Afinal de contas, ambos os veículos mencionados no parágrafo anterior, assim como uma aeronave, não seriam automotores? Em caso negativo, como, então, estes poderiam ser caracterizados? O único local do qual as decisões do STF nessa matéria se basearam para extrair a resposta para essas perguntas foi o Código de Trânsito Brasileiro, Lei 9.503/1997, que recebeu alteração na conceituação em questão a partir da inserção produzida pela Lei

14.599/2023:

VEÍCULO AUTOMOTOR - veículo a motor de propulsão a combustão, elétrica ou híbrida que circula por seus próprios meios e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas, compreendidos na definição os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

O inconveniente em tal definição, de cunho tendencioso, obviamente, é que, pelo fato de o CTB ser voltado ao transporte terrestre, acaba por excluir naturalmente de sua abrangência aeronaves e embarcações, mesmo sendo estas também dotadas de motor de propulsão própria, locomovendo-se, como bem se sabe, sem o auxílio de forças animais. Contudo, o supramencionado Código menciona apenas a expressão “que serve normalmente para o transporte viário”. O advérbio “normalmente”, portanto, não exclui por completo que outros veículos dotados do tipo de propulsão descrita em tal conceito (aeronaves, embarcações, entre outros) pudessem vir a ser ali compreendidos (Alexandre, 2024).

Mas o que, então, serve, até o presente instante, de fundamento para que o STF, reiteradas vezes, como no exemplo abaixo, tenha decidido, apesar das inúmeras mudanças de composição de seus ministros por que passou, de forma até mesmo mecânica, sem se debruçar muito sobre o tema, no sentido de que somente incide IPVA sobre veículos automotores terrestres?

EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Observação

- Acórdãos citados: Rp 1344, **RE** 134509 (RTJ 182/1066), **RE** 255111 (RTJ 184/769). Número de páginas: 22 Análise: 23/04/2008, FMN.

Ocorre que, a não ser por ministros como Marco Aurélio Mello e Joaquim Barbosa, com posições contrárias a se tributar a classe média, que tinha carros e motos, e não a classe alta, detentora, entre outras coisas, de jatinhos e iates, os demais apegaram-se a uma interpretação de cunho histórico da Constituição, muito por conta das origens do próprio IPVA, que veio a substituir a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU), estabelecida em 1969, esta sim, sendo apenas um tributo destinado à conservação das vias terrestres, de modo que seus contribuintes, claramente, eram apenas os proprietários de veículos que delas se utilizavam (Alexandre, 2024).

Mais tarde, o IPVA inicialmente surgiu em São Paulo e no Rio de Janeiro, em 1985, já tendo como objetivo tributar aeronaves e embarcações, não tendo suas respectivas leis sido

recepcionadas pela Constituição de 1988. De forma semelhante, outros Estados também inseriram em suas respectivas leis sobre o tributo a possibilidade de tal incidência, o que as torna inconstitucionais frente à interpretação dada pela Suprema Corte (Alexandre, 2024).

A Constituição original de 1988 não previa o imposto, o qual foi inserido apenas em 1993, pela Emenda Constitucional nº 3, mas com o STF indicando um caminho aparentemente injusto, sendo porém aquele que se apresenta até então, de não se incidir IPVA sobre os mencionados veículos, apesar de seus expressivos valores venais. Contudo, sem a necessidade da Reforma Tributária, a União já poderia ter reparado esse descompasso jurisprudencial caso tivesse feito uso de sua competência residual para a criação de um imposto cujo fato gerador fosse a propriedade de aeronaves, embarcações e demais veículos movidos a propulsão própria não abrangidos pelo IPVA, conforme dispõe o artigo 154, inciso I, da Magna Carta (Alexandre, 2024).

6.3 ICMS: um imposto que sobrecarrega os mais humildes

No ano de 2023, a arrecadação total do ICMS no país alcançou o montante de gigantescos R\$ 699.469.838.239,00, representando 82,42% da receita dos Estados com exações, sendo, disparadamente, o tributo que mais aufere recursos no Brasil (Brasil, 2024).

E tal resultado, além de provocar o efeito de saltar aos olhos o grande volume envolvido, carrega consigo ainda uma importante reflexão a ser realizada acerca do fato de que, por ser o ICMS o tributo que mais proporciona aportes financeiros aos cofres públicos, ele, por incidir sobre o consumo, afeta sobremaneira as classes menos abastadas, já que as pessoas nestas inseridas se veem obrigadas a gastar quase tudo o que ganham, senão tudo, no consumo de gêneros essenciais. Logo, tributar-lhes mais pesadamente significa, por conseguinte, afetar suas respectivas subsistências, ou até mesmo retirá-las em partes significativas, o que, em última análise, conduz à conclusão de uma injustiça fiscal que precisa ser corrigida (Alexandre, 2024).

Ocorre que, lamentavelmente, a EC 132/2023, ao que aparenta, não será capaz de solucionar tal impasse, uma vez que as exações que substituirão o ICMS, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), pelas projeções que se apresentam, continuarão a marcar pesadamente os mais pobres, uma vez que se projetam arrecadações iguais ou até maiores às atuais sobre o consumo, o que termina por manter o calvário dos mais pobres, ou até mesmo agravá-lo (Alexandre, 2024).

Contudo, é algo que se precisará verificar com maior propriedade quando de suas

efetivas implementações e, em caso de se cumprirem as más expectativas, espera-se que as devidas ações legislativas sejam propostas oportunamente, a fim de se coibir tais disparidades.

6.4 Por que, ainda, o ITBI não pode ter alíquotas progressivas?

Analisando-se, agora, uma discrepância isonômica referente a um tributo municipal, no caso o ITBI, previsto no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, traz-se à baila a Súmula 656 do STF, com seus dizeres: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.”

Em um primeiro momento, há que se pontuar que se trata de uma súmula já antiga, cuja publicação remonta à data de 13/10/2003. Com a composição da época, havia até então o entendimento de que a possibilidade de se atribuir caráter pessoal e, portanto, progressividade aos impostos de acordo com a Lei Maior, mais precisamente no artigo 145, parágrafo 1º, não se amoldaria aos impostos reais, ou seja, aqueles que incidem sobre o patrimônio (Alexandre, 2024).

Mas quando se observa que, após isso, com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, em que se passou a admitir a progressividade e a diferenciação de alíquotas para um outro imposto municipal, o IPTU, não seria nenhum absurdo se imaginar que, em caso de nova provocação sobre o ITBI apresentar alíquotas progressivas, dessa vez, o parecer do STF seria pela sua possibilidade.

7 CONCLUSÃO E PERSPECTIVAS DE TRABALHO

Por todo o exposto, buscou-se evidenciar, de maneira não exaustiva, uma vez que se pretende aprofundar este assunto em diversos trabalhos acadêmicos posteriores, como em dissertação, tese, além de artigos científicos, que os tributos são fundamentais na manutenção de toda a estrutura do Estado brasileiro, a fim de que as suas funções básicas possam continuar sendo realizadas sem qualquer interrupção, como consectários dos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado, da indisponibilidade do interesse público, da continuidade dos serviços públicos, entre muitos outros. Para onde se olha, nota-se a importância dos tributos pagos, seja em hospitais, escolas, creches, estradas, transporte público, saneamento básico, segurança, entre muitos outros aspectos.

É bem verdade que nem sempre se tem todos esses serviços sendo desempenhados com a qualidade e a diligência necessárias. Além disso, a corrupção, por vezes, leva ao desvio

dos recursos que chegam aos cofres estatais. Também não é salutar o volume total da tributação que incide, na atualidade, sobre a população brasileira, promovendo uma opressão a esta, o que se poderia entender até como efeito confiscatório, vedado constitucionalmente, como visto.

Outrossim, como se demonstrou, existem significativas distorções tributárias no país, como a que permite que aeronaves e embarcações não recebam o ônus do pagamento de algum imposto sobre a propriedade, como o IPVA, embora, ao que parece, será sanada pela Reforma Tributária. No tocante ao IGF, a injustificável ausência de instituição do mesmo deverá se perpetuar por muito mais tempo. Quanto ao ICMS, há que se fazer um melhor juízo de essencialidade para que se tenha uma menor tributação quanto aos itens mais básicos para a subsistência. Já no que se refere ao ITBI, espera-se que a composição atual do STF, em geral mais progressista, quando provocada a novamente se debruçar sobre a Súmula 656, modifique seu entendimento de modo a contemplar a possibilidade de tal tributo passar a ter a possibilidade de incidir por meio de alíquotas progressivas quanto ao valor venal do imóvel, seu uso ou localização.

Nunca é demais lembrar que, ao longo da história da humanidade, diversas guerras foram promovidas como decorrência da aplicação abusiva de tributos, como foi o caso da independência dos Estados Unidos, que se iniciou em 1776, cuja população, entre outras coisas, não mais suportava passar necessidade ante a ostentação promovida pela metrópole.

Não se deve compreender jamais, entretanto, a arrecadação dos tributos como um mal a ser severamente combatido. O que devem ser abolidas da realidade, sem sombras de dúvidas, são todas as disfunções acima mencionadas. Faz-se necessário, ainda, que os brasileiros exerçam com rigor o papel fiscalizatório que lhes cabe enquanto cidadãos.

Resta claro também que, por mais que abrir mão de tributos em favor de determinada parcela dos administrados possa parecer um ato nobre quando destinado a pessoas de menor poder aquisitivo ou com determinadas enfermidades e deficiências, não pode ser um ato discricionário por parte do chefe de governo. Isso porque prevalecem os princípios constantes do parágrafo de abertura desta conclusão, que proíbem que alguém venha a dispor do que pertence à coletividade, senão por meio de lei.

No que tange às hipóteses de isenções heterônomas abordadas neste trabalho, permite-se afirmar que não houve, em alguns casos retratados, como o do ICMS incidente no transporte de produtos destinados à exportação e o do ISS em serviços realizados para tomador localizado no exterior, desrespeito ao pacto federativo, em que pese tenha se dado a plena configuração daquelas, mas somente em hipóteses já previstas expressamente na

Constituição. No entanto, quando se verificam acordos e convenções internacionais assinados pelo Presidente da República isentando tributos de competência de entes subnacionais, não se pode afirmar que se trate de isenção heterônoma, como já decidido pelo STF e explicado no tópico respectivo. Assim, prevalece o respeito a uma grande preocupação do legislador constituinte.

Não há dúvidas de que, para que a Federação se mantenha, faz-se necessário que cada um dos entes integrantes possua autonomia, sob pena de estarmos, na realidade, incorrendo em outra forma de Estado, muito mais centralizadora, como o Estado Unitário. Inexiste, contudo, autonomia de fato sem que haja liberdade para Estados, Distrito Federal e Municípios auferirem receitas e gerirem-nas sem interferência da União.

Se se considerar que esta poderia reduzir, arbitrariamente, recursos de outros entes por meio de exclusões de créditos tributários, ter-se-ia uma relação de dependência financeira, com eventuais pedidos de empréstimos e complementações de recursos. O Presidente da República teria, portanto, a possibilidade de vir a prejudicar a administração de um determinado Estado, governado por eventual adversário político que aspirasse a uma candidatura presidencial na eleição seguinte, como muito bem exemplifica o professor Ricardo Alexandre (2024).

Como decorrência disso, tem-se a primorosa edificação do arcabouço do poder no Brasil mantida conforme arquitetado na Magna Carta, permanecendo o equilíbrio de forças como um de seus principais embasamentos, tal como idealizado por Charles Montesquieu, em seus freios e contrapesos e devida separação, ainda mais quando se está a falar de algo tão sensível como as finanças, essenciais às atividades da Administração Pública.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. Salvador: Juspodivm, 2024. 1.056 p.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Proposta de Emenda à Constituição - PEC 45/2019**. 2023. Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>.

Acesso em: 13 jul. 2024.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. Câmara aprova reforma tributária em dois turnos; texto vai ao Senado. **Agência Câmara de Notícias**, Brasília, 07 jul. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/978334-camara-aprova-reforma-tributaria-em-dois-turnos-texto-vai-ao-senado>. Acesso em: 13 jul. 2024.

BRASIL. Confaz. Ministério da Fazenda. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. 2024. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 03 set. 2024.

BRASIL. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília: Senado Federal, [2024]. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm. Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 maio 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 25 jul. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm. Acesso em: 13 set. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 30 ago. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e

dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 28 maio 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 15 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 26 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nºs 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp187.htm. Acesso em: 22 jul. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 de janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 26 jul. 2024.

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. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 14 jul. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm. Acesso em: 14 jul. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.599, de 19 de junho de 2023. Posterga a exigência do exame toxicológico periódico para obtenção e renovação da Carteira Nacional de Habilitação; e altera a Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997 (Código de Trânsito Brasileiro), a Lei nº

11.442, de 5 de janeiro de 2007, para dispor sobre seguro de cargas, e a Lei nº 11.539, de 8 de novembro de 2007, para dispor sobre a carreira de Analista de Infraestrutura e o cargo isolado de Especialista em Infraestrutura Sênior. Brasília: Congresso Nacional, [2024]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14599.htm. Acesso em: 14 jul. 2024.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, no julgamento EResp Nº 710.260 RO. Relator Min. Herman Benjamin. Julgado em: 15/08/2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301153778&dt_publicacao=16/09/2013. Acesso em: 28 maio 2024.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Aplicação das Súmulas no STF**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=5966>. Acesso em: 24 jul. 2024.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Mídias importadas com obras de artistas nacionais não têm isenção tributária, decide STF**. 2024. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/midias-importadas-com-obras-de-artistas-nacionais-nao-tem-isencao-tributaria-decide-stf/>. Acesso em: 17 set. 2024.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF decide que entidades religiosas que prestam assistência social podem ter imunidade tributária**. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=483815&ori=1>. Acesso em: 21 jul. 2024.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF derruba lei que criou taxa de segurança pública do DF**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=495578&ori=1>. Acesso em: 12 jul. 2024.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **STF vai decidir se discos de vinil importados com obras de artistas brasileiros têm direito a isenção tributária**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=441197&ori=1>. Acesso em: 25 jul. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34 ed. Salvador: Juspodivm, 2023. 1024 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. 664 p.

GAMBA, Luísa Hickel. A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, v. 1, n. 56, p. 1-21, 30 out. 2013. Publicação da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região - EMAGIS. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/70254>. Acesso em: 20 jul. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42. ed. Salvador: Juspodivm, 2023. 560 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo:

Atlas, 2024. 480 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributação e Desigualdade Pós-Pandemia**. Indaiatuba: Foco, 2023. 328 p.

MAZZA, Alexandre. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. 648 p.