

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

BERNARDO RUSTICK UHRY

**IMUNIDADE RECÍPROCA: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA
REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS IMPOSTOS INDIRETOS AOS ENTES
IMUNES, ANTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
TRABALHO DE CURSO**

Santa Rosa.

2019.

BERNARDO RUSTICK UHRY

**IMUNIDADE RECÍPROCA: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA
REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS IMPOSTOS INDIRETOS AOS ENTES
IMUNES, ANTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
TRABALHO DE CURSO**

Projeto de Monografia apresentado às
Faculdades Integradas Machado de
Assis, como requisito parcial para
avaliação do Componente Curricular do
Curso de Direito.

Orientador: Prof. Me. Tiago Neu Jardim.

Santa Rosa.

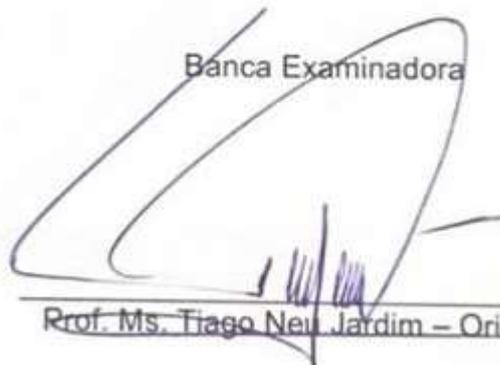
2019.

BERNARDO RUSTICK UHRY

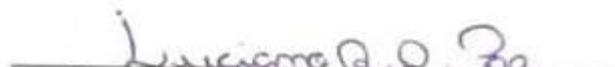
**IMUNIDADE RECÍPROCA: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA
REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS IMPOSTOS INDIRETOS AOS ENTES
IMUNES, ANTE À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

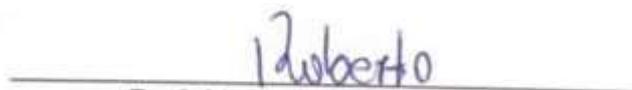
Banca Examinadora



Prof. Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador



Ms. Luciano Augusto de Oliveira Paz



Prof. Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 03 de dezembro de 2019.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família pelo suporte e auxílio nesta jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família pelo apoio sempre inerente, aos meus professores, em especial ao meu orientador Prof. Me. Tiago Neu Jardim, pelo auxílio e compreensão nesta obra.

Podemos facilmente perdoar uma criança que tem medo do escuro; a real tragédia da vida é quando os homens têm medo da luz.

Platão

RESUMO

O tema da presente monografia dialoga sobre a eventual (in)constitucionalidade do repasse dos impostos indiretos aos Entes Federativos imunes, ante à imunidade tributária Recíproca. A delimitação do tema gira em torno do contribuinte de direito, no qual tem relação pessoal e direta com o fato gerador e contribuinte de fato, que é aquele que irá suportar o ônus econômico do tributo. Assim como, a imunidade Recíproca prevista no artigo, 150, IV, alínea A, da Constituição Federal e aos Impostos Indiretos que são aqueles que incidem sobre os produtos e serviços consumidos por pessoas e de comerciantes, no qual acabam sendo repassados para os preços dos produtos e serviços. Já o problema tem por fim, verificar se nas operações que envolvem Entes Públicos que figurem como contribuintes de fato, o repasse de impostos indiretos afronta o princípio da Imunidade Recíproca. O objetivo geral da pesquisa é de verificar a incidência da Imunidade Recíproca nas aquisições feitas por entes federativos. Consoante aos objetivos específicos, os mesmos tratam de: a) Analisar o contexto histórico da Imunidade Tributária entre os entes federativos; b) Examinar quais são os impostos indiretos na incidência tributária; e c) Verificar a jurisprudência dos tribunais e o entendimento doutrinário em relação à tributação de impostos indiretos consoante aos entes federados. A justificativa da pesquisa surgiu de constantes dúvidas acerca do assunto envolvendo a Imunidade Recíproca dos Entes Federados se tratando de impostos indiretos, pois o Supremo Tribunal Federal e a doutrina nacional, tem se mostrado incomodado com o tema tendo interpretações divergentes, não sabendo qual a melhor solução a ser adotada na prática jurídica tributária. O trabalho segue o método de abordagem de pensamento dedutivo. A natureza da pesquisa é qualitativa e o método de procedimento é monográfico e comparativo, pois a comparação de decisões judiciais e da teoria escrita que dialogam sobre o tema produziu uma resposta ao objetivo. Enfim, a técnica empregada para obtenção do resultado pretendido é bibliográfica e documental, baseada em consulta à legislação, jurisprudências, doutrinas e artigos. Por fim, concluiu-se que o repasse de impostos indiretos afronta o princípio da Imunidade Recíproca, pois o Princípio da Imunidade Recíproca deve abranger tanto o contribuinte de fato como o contribuinte de direito, sendo que a posição adotada pelas cortes superiores e por parte da doutrina é inadequada, tendo em vista que ao restringir a Imunidade Recíproca aos entes federativos que figuram nas operações como contribuintes de fato, acaba por onerá-los de maneira excessiva.

Palavras-chave: Imunidade. Impostos. Contribuinte. Entes Federados.

ABSTRACT

The theme of the present monograph dialogues about the eventual (in) constitutionality of the transfer of indirect taxes to the immune federative entities, before the Reciprocal tax immunity. The delimitation of the theme revolves around the taxpayer of law, in which he has a personal and direct relationship with the chargeable event and the de facto contributor, which will bear the economic burden of the tax. Likewise, the Reciprocal immunity provided for in article 150, IV, paragraph A, of the Federal Constitution and Indirect Taxes, which are those levied on products and services consumed by people and traders, which end up being passed on to the prices of products and services. Already the problem has, finally, to verify if in operations involving Public Entities that appear as de facto contributors, the transfer of indirect taxes violates the principle of Reciprocal Immunity? The general objective of the research is to verify the incidence of Reciprocal Immunity in acquisitions made by federative entities. Depending on the specific objectives, they deal with: a) Analyze the historical context of Tax Immunity among federative entities; b) Examine what are the indirect taxes on tax incidence; and c) Verify the jurisprudence of the courts and the doctrinal understanding regarding the taxation of indirect taxes according to the federated entities. The research justification arose from inconstant doubts about the subject involving the Reciprocal Immunity of the Federated Entities in the case of indirect taxes, since the Supreme Federal Court and the national doctrine have been bothered by the subject having divergent interpretations, not knowing what the best solution to be adopted in tax law practice. The work follows the deductive thinking approach method. The nature of the research is qualitative and the method of procedure is monographic and comparative, because the comparison of judicial decisions and written theory that dialogue on the subject produced a response to the objective. Finally, the technique used to obtain the intended result is bibliographic and documentary, based on consultation with legislation, jurisprudence, doctrines and articles. Finally, it was concluded that the transfer of indirect taxes violates the principle of Reciprocal Immunity, since the Principle of Reciprocal Immunity should encompass both the de facto and the taxpayer, and the position adopted by the higher courts and by of the doctrine is inadequate, since by restricting Reciprocal Immunity to federative entities that appear in the operations as de facto contributors, it ends up burdening them excessively.

Keywords: Immunity. Taxes. Contributor. Federated entities.

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS

% - Por Cento;

§ - Parágrafo;

Art. – Artigo;

CF – Constituição Federal;

CTN – Código Tributário Nacional;

DL – Decreto-Lei;

ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e produtos;

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados;

ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza;

Me – Mestre;

N. – Número;

Pág. – Página;

STF – Supremo Tribunal Federal;

STJ – Superior Tribunal de Justiça;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	14
1.1 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA	14
1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	15
1.3 NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	16
1.4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	19
1.4.1 Princípio da legalidade tributária	19
1.4.2 Princípio da igualdade ou isonomia tributária	20
1.4.3 Princípio da capacidade contributiva	21
1.4.4 Princípio da Uniformidade geográfica	23
1.4.5 Princípio da Territorialidade	24
1.4.6 Princípio da Vedação ao confisco	24
1.5 IMUNIDADE X ISENÇÃO	26
2. IMPOSTOS INDIRETOS CORRELACIONADOS À IMUNIDADE RECÍPROCA ENTRE ENTES FEDERADOS	29
2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	29
2.2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS	32
2.3 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI.....	36
2.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN	39
3. IMUNIDADE RECÍPROCA E A INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE ENTES FEDERATIVOS	44
3.1 FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA	44
3.2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO	46
3.2.1 Situações em que Entes Públicos Figuram como Contribuintes de Fato	49
3.3 INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	50
3.3.1 Interpretação do Supremo Tribunal Federal	51
3.3.2 Interpretação do Superior Tribunal de Justiça	53
3.4 INTERPRETAÇÃO DOUTRINÁRIA.....	55
3.4.1 Interpretação de Cunho Substancial	56
3.4.2 Interpretação de Cunho Formal	56
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60

INTRODUÇÃO

O trabalho possui ênfase na grande área de Direito Tributário, no procedimento das Imunidades Tributárias, Imunidade Recíproca, prevista no artigo 150, VI, alínea a da Constituição Federal, no qual impossibilita determinados entes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem, criem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros.

O tema é a (in)constitucionalidade do repasse dos impostos indiretos aos Entes imunes, ante à imunidade tributária. Sendo que, a delimitação do tema é o Contribuinte de direito, que é o sujeito passivo no qual tem relação pessoal e direto com o fato gerador do tributo, conforme o dispositivo de número 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, é ele que recolhe o tributo ao Fisco. Já o contribuinte de fato, será aquele que irá suportar o ônus econômico do tributo, aquele que a carga tributária indireta é repassada, em regra será o consumidor final.

A Imunidade Recíproca está prevista no artigo 150, VI, alínea A, da Constituição Federal, estipulando que: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Já os Impostos Indiretos são aqueles que incidem sobre os produtos e serviços consumidos por pessoas, cobrados de produtores como também de comerciantes, todavia acabam atingindo indiretamente os consumidores, pois os mesmos são repassados para os preços destes produtos e serviços. Um exemplo de Imposto Indireto é o Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, no qual é arrecadado pelo governo federal e incide sobre a comercialização de produtos industrializados (aqueles que sofrem transformação, beneficiamento, montagem, renovação e acondicionamento).

O objetivo geral da pesquisa é de verificar a incidência da Imunidade Recíproca nas aquisições feitas por entes federativos. Já os objetivos secundários

consistem em: a) analisar o contexto histórico das Imunidade Tributárias entre os entes federativos; b) examinar quais são os impostos indiretos na incidência tributário; e c) verificar a jurisprudência dos tribunais superiores, assim como o entendimento da doutrina em relação à tributação de impostos indiretos consoante aos entes federados.

A problemática do trabalho gira em torno de verificar se nas operações que envolvem Entes Públicos que figurem como contribuintes de fato, o repasse de impostos indiretos afronta o princípio da Imunidade Recíproca.

Consoante a motivação da pesquisa, ela surgiu de constantes dúvidas acerca do assunto envolvendo a Imunidade Recíproca dos Entes Federados se tratando de impostos indiretos. Já que, o Supremo Tribunal Federal e a doutrina nacional, tem se mostrado incomodado com o tema tendo interpretações divergentes, não sabendo qual a melhor solução a ser adotada na prática jurídica tributária.

A colaboração da pesquisa tanto para o meio acadêmico quanto para o campo prático jurídico tributário é de proteger a imunidade recíproca dos entes imunes, no sentido de não onera-los de maneira excessivamente, aplicando-se rigidamente as premissas Constitucionais do Princípio da Imunidade Recíproca, prevista no artigo 150, VI, da Carta Magna brasileira, evitando assim certa insegurança jurídica, não fragilizando o sentido literal da lei.

O método de abordagem a ser utilizado no desenvolvimento da pesquisa é de pensamento dedutivo, pois parte sobre o estudo de jurisprudências e doutrinas que tratam sobre a Imunidade Recíproca entre entes federativos. Já a natureza é qualitativa e o método de procedimento é monográfico e comparativo, pois a comparação de jurisprudências, doutrinas e artigos científicos que tratam sobre o tema irá produzir uma resposta à problemática do trabalho.

Outrossim, a técnica a ser empregada para obtenção do resultado pretendido é bibliográfica e documental, baseada em consulta à legislação principalmente ao Constituição Federal da República e ao Código Tributário Nacional, jurisprudência doutrinas e artigos.

Para almejar-se os objetivos traçados serão desenvolvidos 5 capítulos sendo o primeiro de introdução e o último de conclusão, seguindo a ordem dos demais, da seguinte maneira: Inicialmente far-se-á a análise do contexto histórico das Imunidades Tributárias, descrevendo a capacidade contributiva, o conceito de Imunidade Tributária, a natureza jurídica das imunidades Tributárias, alguns

princípios essenciais ao sistema tributário nacional e pôr fim a diferenciação entre Imunidade e Isenção.

Após, adentrar-se no quarto capítulo, examinando-se quais os impostos indiretos que incidem imunidades tributárias, começando pela classificação dos tributos, para depois examinar o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Na parte final da pesquisa, será verificada a Imunidade Recíproca e a incidência dos Impostos Indiretos sobre os entes federados, começando pelos fundamentos do Princípio da Imunidade Recíproca, a diferenciação entre contribuinte de direito e contribuinte de fato, a interpretação dos tribunais superiores no que tange ao tema, mais precisamente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça e por final a interpretação doutrinária.

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

No presente capítulo, irá ser trabalho 5 (cinco) tópicos centrais, começando pela Capacidade Tributária, o Conceito de Imunidade Tributária, a Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias, alguns princípios essenciais ao sistema tributário, assim como para o intuito do trabalho, que são os princípios da legalidade tributária, da isonomia, da capacidade contributiva, da uniformidade geográfica, da territorialidade e da vedação ao confisco, por fim será esmiuçada a diferença entre imunidade e isenção.

1.1 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal definiu regras de competência tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A mesma conferiu aos entes políticos a competência de instituir tributos sobre determinadas pessoas ou fatos jurídicos. Esses tributos serão exigidos quando dá ocorrência dos chamados fatos geradores do tributo. (AMARO, 2016). Nesse sentido:

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei – e imprescritivelmente –, proceda à instituição da exação tributária. Com efeito, esse exercício pode ocorrer a qualquer tempo, o que dota a competência tributária de imprescritibilidade. (SABBAG, 2017).

Seguindo a interpretação de Roberto Caparroz. (CAPARROZ, 2018). Competência é poder. O poder constituinte conferiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o poder para a instituição de tributos. É o chamado Fisco, que pode impor sobre determinadas pessoas e fatos a tributação para que o Estado possa manter o funcionamento da máquina pública.

De acordo com o artigo 6º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena. Nesse sentido, a competência tributária envolve tanto a possibilidade de legislar sobre tributação quanto posteriormente de regulamentar o respectivo tributo. (PAULSEN, 2017). Segundo Aliomar Baleeiro, “A ênfase da adjetivação - “plena” - quer significar que não há outras limitações ao legislador,

senão aquelas de ordem constitucional.” (BALEEIRO, 2007, p. 201). Uma dessas limitações constitucionais refere-se à imunidade tributária, que será objeto de estudo abaixo.

1.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Da mesma forma que a Constituição atribuiu aos entes políticos a competência para sua instituição, ela própria proibiu que determinadas pessoas ou fatos fossem tributáveis. Nesse sentido, determinadas pessoas, bens, serviços ou situações estão impossibilitadas de serem tributáveis por comando expresso da CF. Aqui residem as chamadas imunidades tributárias, onde, por comando expresso da Carta Magna brasileira é proibida a incidência do tributo. (AMARO, 2016).

Antes de adentrar, todavia, de forma específica na imunidade tributária, vale destacar que três são os tipos de situações em que a isenção tem origem: a não incidência simples ou pura, que pode ser definida como todos aqueles casos da vida em que não dão o poder ao fisco para cobrar tributos, é o caso por exemplo do nascimento de uma criança; a não incidência pelo não exercício da competência tributária, quando mesmo que o Poder Público esteja autorizado a cobrar o tributo este não o faz, como é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas, que ainda não instituído pela União, e; por último, a não incidência pelas imunidades tributárias, quando a própria Constituição Federal proíbe que determinadas pessoas ou situações venha a ser suscetíveis de tributação. (NOVAIS, 2018).

A expressão imunidade tem um sentido negativo e que sugere uma dispensa, desobrigação de determinado fato ou coisa. Relativamente ao direito tributário, essa expressão também tem a ideia de exoneração ou dispensa. No ponto de vista de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“[...] o conceito de imunidade relativa a ônus exigidos pelo Estado (ônus fiscais) contém a mesma ideia de exoneração ou dispensa, mas de algo relacionado a ‘tributos’ (munus público). Pela imunidade tributária, pessoas, bens, coisas, fatos ou situações deixam de ser alcançados pela tributação” (MORAES)

De acordo com Anis Kfoury, as imunidades tributárias representam o oposto de competência tributária, pois enquanto a Constituição Federal delineou a cobrança

de tributos entre pessoas e situações jurídicas, de outra forma impediu que tais tributos pudessem ser recolhidos por outras pessoas ou fatos jurídicos. Dessa maneira, segundo comando expresso do constituinte, determinadas pessoas ou fatos jurídicos não podem sofrer a incidência daquele tributo. “A essa proibição constitucional de instituir tributos dá-se o nome de imunidade tributária” (KFOURI JR, 2018).

Nos dizeres de Leandro Paulsen. (PAULSEN, 2017), essa proibição constitucional que proíbe a incidência de tributos sobre determinadas pessoas e situações limitam a competência tributária que a própria Constituição estabelece ao permitir a tributação. Essas regras que impedem a incidência tributária tem o nome de imunidades.

Percebe-se que a imunidade tributária se manifesta por uma forma de não incidência do tributo. É uma imposição negativa ao agente fiscal do poder de tributar. Em outras palavras, a imunidade representa uma forma “[...] qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo” (FALCÃO, 2013).

Importa salientar ainda que as imunidades tributárias representam também garantias fundamentais. Nessa perspectiva, Lenadro Paulsen. (PAULSEN, 2017), aduz, quando as imunidades forem estabelecidas com o fim de proteção dos direitos fundamentais tal como ocorre com a liberdade de crença onde fica estabelecido a imunidade aos templos, bem como da manifestação do pensamento, sendo imunes, para tanto, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, conforme o artigo 150, VI, “b” e “d” da Constituição Federal, respectivamente.(BRASIL, 1988). “Tais imunidades compõem o estatuto Jurídico Constitucional de tais garantias fundamentais, de modo que as integram.” (PAULSEN, 2017).

1.3 NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Conforme destacado anteriormente, a imunidade tributária é uma forma de supressão do poder de tributar do fisco. É dizer, “[...] a imunidade é forma qualificada

de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição” (DERZI, 1988).

Se adotar como regra em que os tributos somente têm incidência no chamado “universo tributável”, compreendendo toda competência que tem os entes políticos para instituir os tributos, importa destacar que a imunidade tributária se revestiria em previsões estabelecidas na Constituição Federal de hipóteses de não incidência do tributo. (CAPARROZ, 2018).

É válido nessa acepção a assertiva de que a imunidade é uma “negação de competência”. Nesse sentido, os ensinamentos de Leandro Paulsen:

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica. (PAULSEN, 2017).

Em outro vocábulo, imunidade tributária se equivale as regras negativas de competência. Quando a Constituição Federal define que determinado setor social se encontra imune, este não poderá sofrer tributação pelo fisco, a menos que se altere a própria Constituição. Nessa lógica, conforme destacado por José Souto Maior Borges: “O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos” (BORGES, 2001, p. 209).

Também seria correto afirmar que as normas constitucionais que definem imunidades tributárias demonstram uma “incompetência das pessoas políticas”, pois impedem que essas pessoas exerçam o poder de tributar. Salieta Paulo de Barros Carvalho, as imunidades representam:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO, 2003, p. 181)

Importa destacar que não há no texto constitucional a expressão imunidade tributária. O texto utiliza-se de expressões tais como isenção, não incidência do tributo, vedação de instituição de tributo entre outros, porém em todos os casos o que se quer dizer é que naquele determinado fato ou para aquela determinada

pessoa não há incidência de tributo, para tanto tornou-se comum então o termo imunidade. (PAULSEN, 2017).

O que se deve compreender é que as imunidades tributárias são hipóteses de não incidência do tributo e tem Natureza Constitucional. Tal colocação é importante pois a sua origem e conteúdo divergem das chamadas isenções tributárias, estas têm origem legal, ou seja, no campo infraconstitucional. (SABBAG, 2017).

Nesse sentido, as imunidades tributárias impedem que leis ordinárias instituem tributos sobre determinadas pessoas, fatos e serviços, enquanto as isenções são criadas pela própria Lei, ordinária ou complementar, para deixar de instituir tributo. (BALEIRO, 2007). “Daí se afirma que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.” (SABBAG, 2017).

Paulo de Barros Carvalho, expõe alguns pontos em comum de ambas as instituições, porém destaca as diferenças existentes entre elas:

[...] são proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento jurídico que pouquíssimas são as regiões de contato. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema, integrarem a classe das regras de estrutura e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo. [...]. (CARVALHO, 2012, p. 238)

Nesse diapasão, embora seja comum o resultado dos comandos da imunidade tributária e das isenções tributárias, deve-se destacar que a natureza jurídica de ambos diverge. Enquanto as primeiras derivam da Constituição Federal, a segunda tem origem na legislação infraconstitucional. (SABBAG, 2017).

Supra exposto este tópico, em síntese realizou-se um breve estudo acerca do conceito de imunidades tributárias, conteúdo que será trabalhado mais detalhadamente no tópico 1.5, diferenciando-se Imunidades Tributárias de Isenções.

Em continuação ao tema, no tópico seguinte inicia-se o estudo dos princípios tributários.

1.4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O sistema tributário nacional está baseado em um conjunto de regras comuns com aplicação em todo o território brasileiro, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Tais regras se constituem em verdadeiros princípios tributários que devem ser observados pelo fisco no momento da instituição e do recolhimento do tributo. (KFOURI JR, 2018).

Essa parte da pesquisa, remete o estudo acerca dos princípios tributários. Cumpre destacar inicialmente que em virtude dos objetivos do trabalho monográfico apenas serão destacados os princípios que mais se relacionam com o objetivo proposto, quais sejam, o princípio da legalidade tributária, da igualdade, da capacidade contributiva, da uniformidade geográfica, da territorialidade e da vedação ao confisco.

1.4.1 Princípio da legalidade tributária

Um dos princípios mais discutidos no direito tributário diz respeito à legalidade tributária. Seu principal objetivo é a segurança jurídica e a justiça. É ele que impede que a Administração Pública decida como bem entender sobre a criação de cobrança de tributos. (AMARO, 2016). Como bem afirma Ruy Barbosa Nogueira, “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. (NOGUEIRA, 1973).

Nesse seguimento, Hugo de Brito Machado define que esse princípio é um limite a liberdade de tributação. Assim, “[...] no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”. (MACHADO, 2008).

Tamanha é a relevância do princípio da legalidade tributária que o legislador além de reconhecer expressamente a legalidade no artigo 5º da Constituição Federal, que proclama: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma

coisa senão em virtude de lei”, também o inseriu no capítulo Sistema Tributário Nacional. (KFOURI JR, 2018).

O princípio da legalidade vem estampado no artigo 150, I, da Constituição Federal que prescreve da seguinte forma: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Conforme exposto, esse princípio refere-se que a instituição e majoração de tributo deve ser feita mediante lei. (SABBAG, 2017). Porém embora o texto constitucional defina que a instituição e o aumento se deem por meio de lei, importa registrar que outras situações também são necessárias esse mandamento. Regina Helena Costa define tais ocorrências:

Isso significa que, em atendimento ao mandamento constitucional, impositivo da edição de lei para a instituição e a majoração de tributo (aspecto formal), tal ato normativo deve, em seu conteúdo, estampar: (a) a hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo); (b) as desonerações tributárias (isenções, reduções deduções etc.); (c) as sanções fiscais, bem como a anistia; (d) as obrigações acessórias; (e) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; e (f) a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário. (COSTA, 2018, p. 91-92)

É dizer, muito embora a Constituição Federal descreva em seu artigo 150, I, que é necessário a elaboração de lei para “majoração” e “instituição” de tributo, sua aplicação tem efeito expansivo. Ou seja, além da necessária elaboração legislativa para o aumento e criação de tributo, é necessário igualmente de lei para extinção do tributo e também para sua diminuição. Para todos esses processos, é imperioso a elaboração de lei. (SABBAG, 2017).

1.4.2 Princípio da igualdade ou isonomia tributária

O princípio constitucional da igualdade é disposto no artigo 5º da Constituição Federal e define que todos são iguais perante a lei. No sistema tributário nacional, o princípio vem disposto no artigo 150, II que preleciona:

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; (SABBAG, 2017).

Esse princípio consagra a noção que tributo tem a única intenção de manter a máquina pública. Portanto, o Estado não pode utilizar de tal para beneficiar ou prejudicar pessoas determinadas. Sua função precípua é manter o funcionamento da Administração Pública. (NOVAIS, 2018).

Sobre a igualdade, Maria Regina da Costa destaca duas acepções do termo. A igualdade material e a formal. A primeira diz respeito ao tratamento igualitário, isto é, equânime entre todas as pessoas. Por sua vez, igualdade no sentido formal relata aquelas possíveis discriminações autorizadas pela própria lei que busca igualar os desiguais. “Portanto, igualdade não é tratar a todos de forma igual, mas igualar os desiguais a ponto de que possam de fato ser comparáveis.” (KFOURI JR, 2018).

É de se ressaltar, todavia, que a discriminação da lei deve levar em conta a razão diferencial, isto é, tomar como objetivo a busca da igualdade entre as pessoas, como bem prescreve Eduardo Sabbag. Nas palavras do autor “[...] quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia.” De maneira diversa ocorre quando o Estado adota determinada atitude discriminatória “[...] sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade.”

Posto isso, é de verificar-se que o princípio da igualdade é um dos princípios basilares do Direito brasileiro. Com base no princípio, estruturam-se não apenas normas que visam a sua garantia, mas também a sua efetivação diante das desigualdades contextuais. No próximo tópico será abordado o princípio da capacidade contributiva.

1.4.3 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade tributária vem disposto no artigo 145, §1º da Constituição Federal que determina:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

Não é de difícil entendimento o princípio da capacidade tributária. O dispositivo, ao afirmar que os impostos devem ter caráter pessoal e ter sua graduação com vistas a capacidade econômica do contribuinte pretende que os contribuintes sejam tributados de acordo com sua real capacidade financeira. (CAPARROZ, 2018).

No ponto de vista, de Guilherme Pedroso, esse princípio “[...] como critério de graduação do imposto e de limite à tributação, impõe ao legislador determinar o que seja tributação aceitável, obrigando-o a mantê-la confinada a limites razoáveis.” Continua o autor destacado que esse princípio “[...] emana do conteúdo econômico que necessariamente deve existir em todo e qualquer fato gerador de tributo” (PEDROSO, 2010, p.200).

Nesse caso, o fisco deve tomar em conta que ao exigir do contribuinte determinada exação, esta deve levar em conta a capacidade financeira do contribuinte. Assim, aqueles que possuem recursos financeiros mais elevados tem maior capacidade para contribuição e por isso devem contribuir mais. Por outro lado, aqueles que possuem recursos escassos, terão menor obrigação tributária. (PAULSEN, 2017).

Ao final, importante destacar o conceito levantado por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, ao tratar o princípio da capacidade econômica como a “[...] real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação.” (ATALIBA, 1988, p. 42).

Detalhado as premissas do princípio da capacidade contributiva, no qual é tratado não só como um valor de igualdade na tributação, mas também como um limitador à incidência tributária. No próximo tópico será trabalhado o princípio da uniformidade geográfica.

1.4.4 Princípio da Uniformidade geográfica

Esse princípio apresenta-se como um subprincípio do princípio federativo e do princípio da isonomia visto anteriormente (PAULSEN, 2017). Vem disposto no artigo 151, I, da Constituição Federal, o qual dispõe:

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. (BRASIL, 1988).

Dispõe o texto constitucional que para os tributos federais, há vedação expressa que impossibilita a diferenciação da tributação entre determinados Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse modo, não pode haver privilégios para determinados Estados em detrimento de outros. (KFOURI JR, 2018).

Na doutrina de Leandro Paulsen (PAULSEN, 2017), essa vedação impossibilita que hajam privilégios para alguns entes federados e não a outros. Isso, todavia, não impossibilita a concessão dos chamados incentivos fiscais “[...] que visem promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões.” Um exemplo bastante comum é a Zona Franca de Manaus, área onde há tributação diferenciada na forma de incentivos para promoção do desenvolvimento. (KFOURI JR, 2018). Por esse ângulo esse princípio:

[...] ao mesmo tempo que concretiza o princípio da isonomia, permite diferenciação com a finalidade extrafiscal de reduzir as desigualdades regionais, o que configura objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, nos termos do art. 3º, III, da CF. (PAULSEN, 2017).

Kiyoshi Harada defende que uniformidade não quer significar a inexistência de discriminações entre os contribuintes, ou seja, que todos têm a obrigação de pagar exatamente a mesma quantia ao fisco. “O que o referido princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador.” Isto é, não se pode exigir mais ou menos dos contribuintes pela ocorrência do local do fato que gera a tributação. Muito bem explicativo é o exemplo dado pelo autor: “[...] o imposto sobre a renda, que incide sobre os ganhos de capital, deve ser o

mesmo no Estado de São Paulo, no Estado do Paraná e em outros, em termos de base de cálculo e alíquota.” (HARADA, 2009).

Em síntese, o princípio da uniformidade geográfica, veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou ainda que implique distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a um Município. No próximo tópico será a vez de examinar o princípio da territorialidade.

1.4.5 Princípio da Territorialidade

O presente princípio, como bem aponta Paulo de Barros Carvalho retratando que a lei tributária tem validade até os limites daquela pessoa jurídica que a instituiu. Nos ensinamentos do autor:

[...] o poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal. (CARVALHO, 2019, p. 345)

Nesse caso, não pode o ente político cobrar tributo que não seja na sua área geográfica política. A tributação somente pode ocorrer dentro do território do ente político tributante. Fato diverso disso configura extraterritorialidade do tributo, sendo que isso somente é possível através de Lei complementar ou convênio. (SABBAG, 2017). No próximo tópico será exposto o princípio da vedação ao confisco.

1.4.6 Princípio da Vedação ao confisco

Estabelece o art. 150, IV, da Constituição Federal, que “é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tributo com efeito confiscatório.” (BRASIL, 1988).

Segundo Luciano Amaro (AMARO, 2016). Confiscar é “tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.” Na perspectiva do autor, esse princípio impede que o fisco se utilize do tributo para retirar bens do indivíduo.

Sabe-se que para manutenção da máquina pública o Estado precisa de recursos. Esses recursos advêm da tributação. No entanto, não pode o fisco simplesmente utilizar-se de tal exação com o fim de retirar recursos da população sem que haja parâmetros mínimos para isso. Não há como o trabalhador, urbano ou rural, trabalhar para custear o Estado. Ele precisa de uma sobrevivência digna, devendo pagar determinada quantia com o fito de auxiliar na manutenção da Administração Pública, não podendo, para isso prejudicar o seu próprio sustento. (NOVAIS, 2018).

Nesse sentido Luciano Amaro destaca:

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo. (AMARO, 2016, p. 175-176).

Outrossim, mesmo que os tributos representem uma transferência de recursos pessoais ao Estado, estes não podem resultar em uma efetiva perda de patrimônio. É uma limitação para que o Estado não explore e nem retire a propriedade privada da população. Os tributos têm função precípua - e apenas essa - de manter a máquina pública e não de expropriação do patrimônio privado. (CAPARROZ, 2018).

Rafael Novais, lembra que esse princípio tem como parâmetro os direitos e garantias fundamentais do cidadão, visto que salvaguarda o seu direito de propriedade. Nessa lógica, o princípio impede que o fisco institua uma elevada carga tributária que retire o direito de propriedade do cidadão. O que se aceita no Brasil é a possibilidade de confisco para atos ilícitos, e aqui é uma forma de punição, quando o indivíduo perde seus bens para o Estado. Diferentemente da tributação, que consiste em uma forma de arrecadação financeira para a máquina pública, sem caráter punitivo. (NOVAIS, 2018)

O próprio artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que “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.” (BRASIL, 1966). Percebe-se então que o próprio dispositivo legal define que tributo é prestação pecuniária compulsória que não constitua ato ilícito. Assim, “se o tributo não constitui sanção por ato ilícito e o confisco só existiria como tal, como conclusão lógica: o tributo não pode ter efeito confiscatório.” (NOVAIS, 2018, p. 120).

Findo a exposição de alguns dos princípios basilares do sistema tributário nacional, não esgotando o tema, pois existem inúmeros outros princípios tão importantes quando os mencionados, no próximo tópico far-se-á a distinção entre imunidade e isenção.

1.5 IMUNIDADE X ISENÇÃO

O conceito de Imunidade tributária apresenta dúplici natureza, pode se caracterizar tanto como norma de competência tributária constitucional demarcatória, por conter hipótese de intributabilidade, como também constitui direito público subjetivo de pessoa direta ou indiretamente por ela favorecida. Deste modo, a imunidade tributária pode ser vista sob os aspectos formal e substancial. (COSTA, 2018).

Dentre o prisma formal, a imunidade excepciona o princípio da generalidade da tributação, no qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Já sob o aspecto material ou substancial, a imunidade respalda-se no direito público subjetivo, assim certas pessoas, não se sujeitam à tributação, nos termos delimitados por norma constitucional exonerativa. (COSTA, 2018).

As imunidades possuem condão de normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária, que possuem diversas situações, podendo recair sobre bens ou pessoas, tendo por finalidade realizar a proteção e a promoção de valores constitucionais. Já a determinação da natureza jurídica das imunidades, constitui um importante problema na seara do direito tributário, possuindo diversas definições, sendo as principais: A) regra de exclusão de competência; B) forma qualificada de não incidência; C) normas de estrutura; e D) princípios constitucionais. (CALIENDO, 2017).

Aliomar Baleeiro, define a Imunidade tributária, por seus efeitos como as limitações constitucionais ao poder de tributar, os princípios tanto da legalidade, anterioridade, igualdade e da vedação ao confisco entre outros. Igualmente, a Constituição Federal, intitula na Seção II do Capítulo VI, “ As Limitações ao poder de Tributar”, incluindo de modo não exaustivo, as imunidades propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladores dos direitos e garantias aos contribuintes, exemplo da legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco etc. (BALEEIRO, 2018).

A isenção constitui na forma e na dispensa do pagamento do crédito tributário, a mesma forma um vetor normativo que se opõe à regra geral de cobrança, destinada a uma específica situação no qual justifica o reconhecimento do benefício legal. Por força do artigo 150, § 6º da Constituição Federal, as isenções somente serão criadas por lei específica, nunca mediante atos administrativos ou infralegais. Respeitando ao princípio do paralelismo das formas, caso um tributo seja instituído mediante lei complementar, a concessão de isenção deve ser feita por igual instrumento normativo. (CAPARROZ, 2018).

Para Regina Helena Costa, a isenção tributária constitui um instituto de natureza jurídica ainda bastante controvertido, classicamente foi definida como “favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento do tributo devido”, porém, a doutrina moderna vem classificando a isenção como norma impeditiva do exercício da competência tributária em certas situações, em razão da mutilação de um ou de alguns aspectos da hipótese de incidência. (COSTA, 2018).

A imunidade deve ser interpretada como uma vedação constitucional dirigida ao Estado para que este não institua determinado tributo. Já a isenção resulta em “um favor fiscal”, no qual impede apenas a cobrança do tributo, sem embargar a hipótese de incidência, a ocorrência do fato gerador e consequentemente o lançamento do tributo. (BANDEIRA, 2016).

Concluindo a diferença entre imunidade e isenção, ressalta-se que embora ambas conduzam ao mesmo efeito prático, que nada mais é do que o não surgimento da obrigação tributária principal. Imunidade se define como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida por norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, a qual confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. Diferentemente, a isenção

tem por fonte a própria lei, assim configurando norma impeditiva do exercício dessa mesma competência em determinadas situações. (COSTA, 2018).

Na Imunidade o fato jurídico tributável não ocorre, por não existir a possibilidade de formulação da hipótese de incidência. Já no que concerne a isenção não ocorre o fato imponible porque, o legislador impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a um ou alguns de seus aspectos. Ou seja, na imunidade existe ausência de competência para tributar, já a isenção não há exercício da competência para tributar. (COSTA, 2018).

Em síntese o primeiro capítulo da pesquisa monográfica abordou primeiramente a capacidade tributária, passando pelo conceito de imunidade tributária, a natureza jurídica das imunidades tributárias, alguns princípios indispensáveis ao sistema tributário e por fim diferenciando imunidade de isenção. Assim, termina-se a exposição do primeiro capítulo do presente trabalho, passando-se para o segundo no qual se irá aprofundar a pesquisa no que tange aos Impostos Indiretos a fim de correlaciona-los com a Imunidade Recíproca.

2. IMPOSTOS INDIRETOS CORRELACIONADOS À IMUNIDADE RECÍPROCA ENTRE ENTES FEDERADOS

Nesse capítulo será apresentado e detalhado 3 (três) impostos indiretos correlacionados a Imunidade Recíproca Tributária, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISS, bem como, a classificação dos tributos.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

A classificação dos tributos pode ser feita de diversas maneiras, partindo do ponto de vista da Ciência das Finanças. Como relação ao Sistema tributário brasileiro Hugo de Brito Machado, classifica os tributos nesta ordem:

Quanto à competência impositiva, os tributos são: federais, estaduais e municipais.

Quanto à vinculação com a atividade estatal, os tributos são:

a) vinculados - as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais;

b) não vinculados - os impostos.

Os impostos, por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber:

a) Sobre o comércio exterior;

b) Sobre o patrimônio e a renda;

c) Sobre a produção e a circulação;

d) Impostos especiais.

Quanto à função, os tributos são: fiscais, extrafiscais e parafiscais. (MACHADO, 2010, p.73).

A classificação imposta por Brito Machado, levou em conta três fatores à competência impositiva e à vinculação com a atividade estatal, depois partiu para a classificação dos impostos, conforme as premissas do Código Tributário Nacional.

Os tributos também podem ter sua classificação voltada para a competência de quem os institui ou cobra. Havendo tributos federais, estaduais e municipais, interessante ressaltar que o Distrito Federal tanto compete zelar pelos tributos estaduais (art. 155 da Constituição Federal) quanto os municipais. Igualmente, sob o aspecto ainda do sujeito ativo, agrupa-se os tributos parafiscais, assim entendidos,

a cobrança é delegada pelo legislador para uma entidade que não seja o próprio Estado (diretamente). (SCHOUERI, 2019).

Ainda sob o aspecto dos tributos parafiscais, esta expressão de origem francesa, remonta um sistema tributário paralelo ao fiscal. As arrecadações advindas desse sistema em regra não entrariam no orçamento, por tal razão, estariam sujeitas a um menor controle (ou mesmo nenhum controle) pelo legislativo. Entretanto nos dias atuais, tal expressão já mudou seu sentido, em vista do princípio da unidade orçamentária e a extensão do Princípio da legalidade dos tributos. Assim, o mais correto e adequado é considerar apenas, se a cobrança se dá diretamente pela pessoa jurídica de direito público. (SCHOUERI, 2019).

Diferente classificação leva em conta o objeto dos impostos: A) tributos reais ou objetivo: incidem sobre fatos ou coisas, exemplo o IPTU e ITR; B) tributos pessoais ou subjetivos: incidem sobre realidades que levam em conta certas qualidade do sujeito passivo, exemplo do Imposto de Renda. (MAZZA, 2018).

Quanto a seletividade, os tributos classificam-se em: A) tributos seletivos: que têm sua força graduada conforme a relevância social do produto ou do serviço, Exemplos do IPI (art. 153, § 3º, I, da CF) e o ICMS (art. 155, § 2º, III, da CF); B) tributos não seletivos: cobrados sem levar em consideração a importância social do objeto tributo, exemplo do ITBI. (MAZZA, 2018).

Outra classificação que costuma ser bastante usada pela doutrina, traz a dicotomia entre a vinculação e não vinculação do resultado econômico arrecadado pro determinado tributo. Os tributos de arrecadação vinculada, são aqueles cujos valores são destinados para os fins que justificaram sua exigência, caso das contribuições para o financiamento da seguridade social, cujos respectivos recursos devem ser empregados na atividade social do Estado. (CAPARROZ, 2018).

Já na contramão os tributos de arrecadação não vinculada ao poder público têm certa liberdade na escolha da destinação, desde que sua aplicação seja feita em rubricas prevista no orçamento. É o caso, por exemplo, dos impostos, cujo produto da arrecadação pode ser utilizado para fazer frente às despesas gerais do ente público tributante, exceto nas hipóteses previstas no art. 167, IV, da CF. Desta maneira, os tributos vinculados seriam aqueles cuja arrecadação reverteria (seria aplicada, em termo orçamentários, pelos motivos que ensejariam sua criação, fomentando determinados serviços ou atividades prestadas pelo Estado, os não

vinculados, não necessitam de destinação em rubricas específicas, sendo seu resultado revertido para os cofres públicos. (CAPARROZ, 2018).

A última classificação a ser imposta difere os tributos diretos dos indiretos. Os impostos ditos diretos são aqueles devidos pela pessoa que sofre o ônus do tributo, isto é, o próprio contribuinte de direito. Contribuinte de direito é o contribuinte que possui “[...] relação direta e pessoal com o fato, ou seja, a pessoa que praticou a conduta prevista em lei.” (CAPARROZ, 2018, p. 467). É dizer, esses tributos são devidos pela própria pessoa que sofre ônus do tributo. O Imposto de Renda é um exemplo clássico dos tributos diretos, pois são devidos pela própria pessoa que é onerada pelo tributo. (SABBAG, 2017). Nas lições de Ruy Barbosa Nogueira, “o imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva.” (NOGUEIRA, 1995, p.159)

Por sua vez, o imposto indireto é aquele que, “[...] onerando embora o contribuinte “de direito”, atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte “de fato”).” (AMARO, 2016, p. 175-176). Isto é, aquele contribuinte que assume o encargo financeiro repassado pelo contribuinte de direito. Nesse sentido, o imposto não é assumido pela pessoa que realiza o fato gerador e sim por uma terceira pessoa. O que há aqui é a transferência do ônus tributário ao contribuinte de fato, retirando o ônus do contribuinte de direito. (SABBAG, 2017).

Em resumo, tem-se que os tributos ditos direto, são aqueles onde o contribuinte pratica o fato gerador e ele mesmo arcará com a oneração tributária, não havendo transferência a um terceiro. Diz-se aqui que não há repercussão econômica, pois o mesmo contribuinte que pratica o fato gerador deve arcar com as custas do tributo. É ao mesmo tempo contribuinte de fato e contribuinte de direito. Por outro lado, nos tributos indiretos, o sujeito que pratica o fato gerador do tributo não será o mesmo que arcará com as custas deste, repassando para um terceiro. Aqui existe a chamada repercussão econômica, pois o contribuinte de direito e o contribuinte de fato são pessoas diversas. (NOVAIS, 2018).

Finda a apresentação das classificações dos tributos, o que não se exauriu, pois existem inúmeras classificações na doutrina, escolheu-se as que mais se enquadram com o intuito da pesquisa, sendo a última classificação o objeto central do trabalho, sabendo-se agora a distinção entre impostos diretos e indiretos, no

próximo tópico o intuito é de abordar as premissas do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

2.2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

O ICMS é considerado pela doutrina um dos impostos com maior complexidade do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é bastante extensa, iniciando pelo artigo 155, inciso II da CF, e seus longos §§ 2º e 5º, o referido imposto também possui Resoluções do Senado Federal que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (artigo 155, parágrafo 2º, XII, da CF, LC nº 87/96), envolvendo igualmente os convênios entre os estados (Convênios Confaz), que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Ademais, existem leis instituidoras do ICMS em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação correta. (PAULSEN, 2018).

Em linhas gerais, importa compreender esse tributo em todo seu microssistema. Em primeiro lugar, deve se ter em conta, que tal imposto possui diversas base econômicas sob o mesmo título e, por vezes, com fundamento constitucional próprio: A) operações de circulação de mercadorias; B) operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; C) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; D) prestações de serviços de comunicação; E) importação de bens e mercadorias; e F) importação de serviços. (PAULSEN, 2018).

Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2010), a circulação de mercadorias é sempre uma movimentação “como forma de transferir o domínio, mudança de patrimônio, execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria.” No mesmo sentido, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino definem que a palavra circular “significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos.” (ATALIBA; GIARDINO, 1983, p. 111)

Segundo Vittorio Cassone, o aspecto material da incidência do ICMS é um fato que decorre da iniciativa do contribuinte “que implique movimentação física, ficta ou econômica de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção

até o consumo [...]” Segundo o autor, essa movimentação pode ocorrer de três formas:

- a. Com movimentação de mercadoria e de titularidade (ato jurídico, em que há o deslocamento físico da mercadoria: compra e venda, troca, doação etc.);
- b. Com movimentação de mercadoria, mas sem movimentação de titularidade (transferências entre estabelecimentos do mesmo titular);
- c. Sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade (ato jurídico de transferência da propriedade, em que a mercadoria permanece no mesmo lugar). (CASSONE, 2016, p. 499)

É de se destacar que, para haver incidência do imposto, deve ocorrer a transferência de titularidade. É esse o entendimento do STF estampado na Súmula 166 que assim dispõe: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (BRASIL, 2010).

As operações que incidem o ICMS, configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico relativo à transmissão de um direito (posse ou propriedade). Nenhum cidadão, no entanto, fica obrigado a recolher o tributo pelo simples fato de possuir ou ser proprietário de mercadoria. É caso prático, da venda, e troca de mercadorias (permuta de bens mercantis e equivalentes), já que, a desigualdade econômica dá lugar à doação na parte que exceder o valor, ou compra e venda. (PAULSEN, 2011)

Contudo, o fornecimento de alimentação em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, com a simultânea prestação de serviços, é o fato típico que constituidor do ICMS, incidindo sobre o valor total da operação, conforme preza a súmula de nº 163 do STJ. Ademais, na prestação de serviços de qualquer natureza sujeita à incidência do ISS (LC 116 de 31.07.2003), excepcionalmente, incidirá o ICMS se a respectiva lista de serviços fizer ressalva específica relativamente aos materiais empregados na atividade. (PAULSEN, 2011).

No Brasil o ICMS, teve seu marco inicial instituído, pela Lei nº 4.625/1922, do (Imposto sobre Vendas Mercantis, IVM). Depois disso, com a entrada em vigor da Constituição federal de 1934, foi criado o antigo “Imposto Sobre Vendas e Consignações, IVC, que tinha como modelo cumulativo sua incidência sobre as vendas de mercadorias em geral, posteriormente substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, na década de 1960, incorporando assim, as novas

propostas de adoção do método do valor adicionado a fim de eliminar os efeitos negativos da cumulatividade sobre a mercadoria brasileira. (ABRAHAM, 2018).

O CTN, destinava um capítulo próprio para o ICM, englobando as Operações Estaduais Relativas à Circulação de Mercadorias (artigos 52 a 58) e também para as Operações Municipais Relativas à Circulação de Mercadorias (artigos 59 a 62). Todavia, tais dispositivos acabaram por ser revogados pelo Dec- Lei nº 406/1968, dando novos contornos a tal imposto. Porém, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ampliou-se a base de incidência do antigo ICM, incorporando -se a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio, denominando-se tal tributo como ICMS, regido a partir de 1996, pela Lei Complementar de nº 87. (ABRAHAM, 2018).

A Lei Complementar 87/97, positivou a base de cálculo a ser utilizada nas operações que incidem o ICMS, em seu artigo 13:

Artigo 13: A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador. (BRASIL, 1966).

Segundo Anis Kfourir Jr, a base de cálculo do ICMS, em regra consiste no valor da mercadoria ou serviço. Apesar disso, a legislação acabou por ampliar esta base de cálculo, inserindo também: I) tributos na base de cálculo (a exemplo do ICMS na importação); II) juros; e III) frete, além de uma série de outros itens, inserindo até mesmo a incidência do ICMS sobre ele mesmo, denominando-se essa operação de cálculo do ICMS por dentro. (KFOURI JR, 2018)

Uma das principais características do ICMS, é que o mesmo se trata de um imposto indireto, já que quem paga ao Fisco (contribuinte de direito) pode regularmente transmitir o respectivo ônus da carga fiscal (repercussão econômica do fato gerador) para um terceiro, considerando-se esse, como consumidor final (contribuinte de fato). Outrossim, o ICMS, é considerado um imposto proporcional, no que tange às suas alíquotas, não lhe cabendo a progressividade, pois os impostos proporcionais as alíquotas aplicáveis independem da importância tributável e são estabelecidas em percentagem exata, não obstante poder o legislador fixar distintas porcentagens conforme a essencialidade das mercadorias e serviços, face ao princípio da seletividade. (ABRAHAM, 2018). No próximo tópico tratar-se-á sobre o imposto sobre produtos industrializados – IPI, explorando suas peculiaridades, sobretudo sobre sua extrafiscalidade, a seletividade e a não cumulatividade.

2.3 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

O Imposto Sobre Produtos Industrializados é de competência federal e está disciplinado no artigo 153, IV, da CF, segundo qual: “compete à União instituir imposto sobre: IV – produtos industrializados”. O referido tributo também está previsto em algumas leis infraconstitucionais, exemplos das Leis n. 4.502/64; 9.363/96, 9.493/97; 10.865/2004 e 11.452/2007 e pelos Decretos n. 7.212/2010 e 7.705/2012. (MAZZA, 2018).

A função fiscal predominante do IPI é arrecadatória, porém, ele é utilizado também como ferramenta extrafiscal na medida em que suas alíquotas são seletivas em razão da essencialidade de alguns produtos, ou seja, trata-se de um instrumento utilizado pelo governo federal para diminuir ou aumentar produtos de acordo com sua importância social, levando muito em conta o meio ambiente e a saúde da população. O emprego da utilização extrafiscal do IPI, se justifica devido ao mesmo constituir tanto uma exceção à legalidade quanto à anterioridade anual. Desta forma, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, pode o Poder Executivo modificar suas alíquotas, por meio de ato unilateral, conforme salienta o artigo 153, parágrafo 1º, da CF, além disso, havendo aumento ou majoração o IPI pode ser exigido noventa dias após a publicação do ato modificativo, não se sujeitando à anterioridade anual. (MAZZA, 2018).

Conforme salienta Hugo de Brito Machado, o legislador pretendeu instituir o IPI para funcionar como um tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, caso dos perfumes, bebidas e cigarros. Nada obstante, parece que isso não se refletiu na prática, pois jamais se produziu os efeitos desejados, pois ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custou mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto. Pelo Contrário, é sabido que a indústria de cigarros figura como o maior contribuinte desse imposto, sendo que o aumento do preço dos cigarros serviu, diversas vezes, para resolver os problemas de caixa do Tesouro Nacional. (MACHADO, 2010).

O IPI teve sua evolução histórica, inicialmente na Colônia e no Império, incidindo naquela época sobre algumas mercadorias nacionais e importadas. O primeiro fato gerador de tal imposto, foi a produção e comércio de bebidas alcoólicas

(Alvará de 30/05/1820), colocava-se um selo ou uma estampilha sobre a tampa das garrafas. No ano de 1886, passou a incidir sobre o fumo também, ampliação imposta pelo Dec. nº 746. Depois sobre velas, fósforos, especialidades farmacêuticas entre outros. Mais adiante, o IPI foi previsto pela Lei nº 25/1891, como também previsto implicitamente na CF de 1891, tendo competência residual dos Estados e da União, na época chamado de Imposto sobre o Consumo incidente sobre bebidas, alimentos, fósforos, calçados, vestuário etc. (ABRAHAM, 2018).

Outros países, costumam denominar de forma diferente tal imposto como “imposto de fabricação” ou “imposto de produção”. Em 1900, o Dec. nº 3.622, foi expedido um regulamento único para o Imposto sobre o Consumo, pois, até então, havia um imposto para cada produto. E assim foi denominado até a Emenda Constitucional nº 18/1965 e o Código Tributário Nacional, intitulando o devido tributo com o nome atual de IPI, originário da fusão do Imposto sobre o Consumo e do Imposto de Indústria e Profissões. (ABRAHAM, 2018).

O CTN, em seu artigo 46 e 47 estabelece as características gerais do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL, 1966).

O referenciado artigo, fornece o fato gerador que constitui o IPI, assim como qualifica os produtos considerados industrializados, já o artigo 47 do CTN, traz a base de cálculo de tal tributo:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.
(BRASIL, 1966).

Importante também destacar, que o Imposto é seletivo e não cumulativo, conforme disciplina o artigo 48 e 49, ambos do CTN:

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.
(BRASIL, 1966).

Roberto Caparroz.(CAPARROZ, 2018), conclui que o princípio da seletividade determina que as alíquotas de um determinado tributo sejam estabelecidas de acordo com o grau de essencialidade dos produtos transacionados, ou seja, as operações com itens mais supérfluos devem ser gravadas de forma mais onerosa, porquanto as de necessidades primordial devem ser tributadas com alíquotas mínimas ou igual a zero. Assim, conclui-se que para o IPI a seletividade será uma condicionante da extrafiscalidade, diferentemente do que ocorre com os demais tributos que possuem a mesma característica.

Já em torno da não cumulatividade, positivada no artigo 49 do CTN, permite que o sujeito passivo, ao calcular o valor devido numa operação com produtos industrializados, subtraia do montante apurado a parcela do imposto já pago nas operações antecedentes, igualmente com o mesmo produto ou com os insumos que ensejaram sua produção. (CAPARROZ, 2018).

O IPI é um tributo sujeito a lançamento por homologação, assim cabe ao contribuinte a responsabilidade pela verificação da sua ocorrência, cálculo e recolhimento, independentemente de qualquer ato do Fisco. O Fisco somente atuará quando o pagamento não for concretizado ou for insuficiente, ensejando o lançamento de ofício. Além do mais, o período de apuração do IPI, na grande maioria dos produtos é mensal, inclusive para as microempresas e empresas de pequeno porte, e seu prazo de pagamento, a contar dos fatos geradores ocorridos a partir de

novembro de 2008, é até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, antecipando-se para o primeiro dia útil anterior caso o prazo não termine em dia útil. (PAULSEN, 2011).

Findo a exposição do Imposto sobre produtos Industrializados – IPI. No próximo tópico irá ser analisado mais um imposto indireto correlacionado com a Imunidade Recíproca, qual seja, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

2.4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

Como destacado nos tópicos anteriores, os impostos indiretos mais exemplificativos dizem respeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Esses impostos oneram a circulação de mercadorias, dos serviços e de produtos industrializados. (CAPARROZ, 2018).

Além dos impostos já definidos em tópico anterior, sendo eles o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) também pode ser considerado um imposto indireto.

O ISS, também conhecido pela sigla ISSQN, é uma das mais importantes fontes de recursos dos Municípios brasileiros, tendo, assim, uma função predominantemente fiscal. Incide sobre a prestação de serviços identificada como obrigação de fazer e é um tributo cujo lançamento se dá, em regra, por homologação, uma vez que seu contribuinte deve apurá-lo e recolhê-lo antecipadamente, cabendo ao Fisco municipal ou distrital, no prazo de cinco anos, homologar o lançamento. [...] De forma geral, é um imposto real, indireto, proporcional e em alguns casos, fixo. (DUARTE, 2019).

Segundo Claudio Carneiro, o ISSQN também se configura como um imposto indireto porque é sim possível transferir o encargo financeiro desse tributo para o contribuinte de fato através do fenômeno da repercussão. (CARNEIRO, 2012).

Nessa seara, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou acerca da possibilidade de considerar esse imposto como sendo direto ou indireto. Nesse sentido, “o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto. (BRASIL, 2009).

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), segundo o artigo 156, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), é de competência Municipal. Ele representa um tributo com finalidade fiscal pois é uma das principais fontes de arrecadação para o erário municipal, já que este, em relação aos demais entes da federação, é o ente que menos detém de poder financeiro para custear as suas despesas. (CAPARROZ, 2018).

Segundo o texto constitucional, “compete aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (BRASIL, 1988). Por sua vez, o referido artigo 155, II, define que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre [...] 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.”

Percebe-se que o legislador constitucional definiu três serviços que não sofrem tributação do ISSQN, são eles, transporte interestadual, transporte intermunicipal e comunicação, pois estes têm incidência do ICMS, sendo competência dos Estados sua instituição. Nesse ponto, importante é a lição de Roberto Caparroz: “O serviço de transporte municipal sofre a incidência do ISS, enquanto os serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, de pessoas ou cargas, devem ser tributados pelo ICMS.” (CAPARROZ, 2018, p. 324).

Regina Helena Costa faz importante definição acerca de “serviços de qualquer natureza”. Segundo a autora, esse conceito é feito por exclusão. Inicialmente, não se pode considerar os serviços públicos, porquanto estes estão sujeitos à imunidade recíproca, com exceção daqueles serviços nas modalidades de concessão e permissão. Ainda, serviços não onerosos também não podem ser considerados, porque sua prestação possui capacidade contributiva, nesse caso vale destacar que serviços prestados tendo a pessoa como própria beneficiária também não configura serviço tributável pois devem ser prestados a terceiro. Por fim, serviços relacionados à relação de emprego também não sofrem incidência porque possuem regime jurídico incompatível. Portanto, serviço tributável pelo ISSQN é aquele prestado a “[...] qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego”. (COSTA, 2018, p. 423).

Como dito acima, é a Lei Complementar que define quais são os serviços em que o ISSQN terá incidência. O dispositivo legal é a Lei Complementar n. 116/2003, que em seus artigos 1º e 2º definem a incidência e não incidência desse tributo:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (BRASIL, 2003)

Pelo princípio da legalidade e da segurança jurídica, vale destacar que o ISS não incide sobre todos os serviços dentro do Município, mas somente aqueles serviços que estão definidos na lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003. (KFOURI JR, 2018).

O Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal já editaram Súmulas a respeito da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Vale trazer esses entendimentos ao estudo.

A Súmula n. 274 do STJ define que “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.” (BRASIL, 2011). A Súmula n. 424 do STJ define: “É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n.

406/1968 e à LC n. 56/1987.” (BRASIL, 2014). A Súmula n. 524 da Corte Superior, por sua vez, determina que em relação à base de cálculo:

[...] o ISSQN incide apenas sobre a taxa de agenciamento quando o serviço prestado por sociedade empresária de trabalho temporário for de intermediação, devendo, entretanto, englobar também os valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores por ela contratados nas hipóteses de fornecimento de mão de obra. (BRASIL, 2010).

No tocante às Súmulas do Supremo Tribunal Federal, a Súmula n. 588 dispõe que “O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários.” (BRASIL, 2010). Por fim, a Súmula Vinculante n. 31 defende que “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.” (BRASIL, 2010).

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços previstos na lista de serviços que consta como anexo à Lei. A prestação de serviços “é o aspecto nuclear da materialidade da incidência do ISS e consiste no negócio jurídico da obrigação de fazer, no ato positivo de o prestador contratado prestar serviços ao contratante.” (CALMON et al., 2017).

Nesse sentido, diz-se que o fato gerador do Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de serviços anexos a lista, mesmo que tais serviços não sejam atividades predominantes do prestador, conforme dispõe o artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003:

Importa na caracterização dos serviços, a natureza jurídica do negócio realizado, ou seja, a substância ou essência da prestação.

[...]

Para incidência do ISS os serviços devem constar da lista de serviços, previstos pela lei complementar, sem os quais não haverá incidência do imposto. (BRASIL, 2003).

O contribuinte desse imposto é o prestador do serviço (artigo 5º da LC 116/2003). Ainda, vale destacar que não são contribuintes aqueles sujeitos que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e os gerentes-delegados. No presente capítulo viu-se a classificação dos tributos, que como pode-se perceber pode ser feita de diversas formas, também foi esmiuçados os conceitos de três impostos indiretos

correlacionados a imunidade recíproca quais sejam: ICMS; o IPI; e o ISSQN. O próximo passo da pesquisa é adentrar-se no capítulo que trata sobre a Imunidade Recíproca e a incidência dos impostos sobre entes federados.

3. IMUNIDADE RECÍPROCA E A INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS SOBRE ENTES FEDERATIVOS

Esse capítulo será dedicado 4 (quatro) tópicos centrais, começando pelos fundamentos do Princípio da Imunidade Recíproca, passando pela diferenciação entre o contribuinte de fato e de direito, consagrando a interpretação dos tribunais superiores e por fim, destacando a interpretação doutrinária, no que tange a aplicação da Imunidade Recíproca aos entes federados, na posição do contribuintes de fato.

3.1 FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Para chegar-se na resposta concreta da proposta imposta no decorrer do projeto de pesquisa, no qual consiste em descobrir se o repasse dos impostos indiretos em operações nas quais Entes Públicos figurem como contribuintes de fato, afronta o princípio da Imunidade Recíproca, é necessário ao leitor saber detalhadamente os fundamentos que entornam o Princípio da Imunidade Recíproca.

A Imunidade Recíproca tributária, naturalmente, é conhecida na acepção do instituto da imunidade aplicada sobre as pessoas jurídicas de direito público, no qual se refere à impossibilidade de tributação da renda, do patrimônio e serviços dos entes entre si mesmos. Conseqüentemente, denota-se, que tal imunidade, decorre, essencialmente, do princípio federativo e da isonomia entre as pessoas políticas. (QUEIRÓS, 2017).

O artigo, 150, VI, alínea A, da Constituição Federal da Republica, disciplinou os fundamentos da Imunidade Recíproca, tal artigo de lei da Carta Magna brasileira, dispões sobre a proibição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, abrangendo as atividade das próprias pessoas política de Direito Público. (BRASIL, 1988).

Paulo de Barros Carvalho, acrescenta que a imunidade recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Assim, encerraria, verdadeira contradição imaginar que o princípio da

paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. (CARVALHO, 2019).

Carvalho, expõe seu entendimento, baseado em Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Geraldo Ataliba e Francisco Campos, de que, se não houvesse dispões expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir que o princípio da Imunidade Recíproca, como corolário indispensável da conjunção do esquema federativo do Estado com a diretriz da autonomia municipal, continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou. (CARVALHO, 2019).

O legislador ao tratar sobre a Imunidade Recíproca, não tratou apenas de imunizar a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como posicionou-se o STF por muito tempo. O mesmo tratou de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda o patrimônio e os serviços das pessoas políticas. (COÊLHO, 2000).

Seguindo os ensinamentos de Maria Cândida Monteiro, o princípio da Imunidade Recíproca serve para evitar que impostos impeçam a atuação de um dos entes da Federação, assegurando assim, sua própria sobrevivência na República Federativa. (MONTEIRO, 1999).

Aliomar Baleeiro, em sua concepção aduz que para a existência das três esferas de entes federados, de forma autônoma, como vigentes no Estado Democrático Federativo brasileiro, a Constituição Federal previu expressamente o Princípio da Imunidade Recíproca, assim nenhuma das pessoas de Direito Público interno, ressalvados os próprios casos previstos na Constituição, poderão exigir impostos sobre o patrimônio, as rendas e os serviços uns dos outros. (BALEEIRO, 2001)

Consagrando o entendimento sobre o Princípio da Imunidade Recíproca, vale destacar os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, o autor defende a interferência desse princípio de forma ainda mais densa do que apenas um valor assegurado pela regra constitucional, aduzindo ainda que o princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributam, uma as outras, por meio de impostos. O Autor ainda expõe, que a tributação por intermédio de impostos, precisamente por independer de uma atuação estatal, pressupõe uma supremacia de quem tributa em

relação daquele de quem é tributado. Ou, se preferir, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem tributa. (CARRAZZA, 2010).

Diante do exposto, pode-se evidenciar os fundamentos do Princípio da Imunidade Recíproca, o sistema tributário nacional e a Constituição Federal, consagram este princípio, não permitindo que entes federados tributam sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. No próximo tópico far-se-á a diferenciação dos conceitos de contribuinte de fato e contribuinte de direito.

3.2 DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTRIBUINTE DE FATO E DE DIREITO

Mostra-se de suma importância nesta etapa da pesquisa diferenciar o conceito de contribuinte de fato e de contribuinte de direito, pois ambas as expressões diferem de significado, assim para o entendimento do assunto central do trabalho o leitor deve entender a diferença entre os dois conceitos.

A denominação contribuinte de fato é imprópria, já que na medida em que se reveste de conteúdo econômico e não jurídico, até porque o chamado contribuinte de fato, não está sujeito a qualquer exigência ou cobrança por parte da Fazenda Pública, pelo simples fato de não integrar a obrigação tributária. (CORREIA, 2019).

Da mesma maneira, para o efeito de devolução de tributo pago indevidamente, seja por meio de restituição administrativa, quer por repetição judicial, o contribuinte de fato assume a roupagem jurídica de contribuinte de direito. O contribuinte de fato, será aquele que irá suportar o ônus econômico do tributo, ou seja, a quem a carga é repassada e tem que pagá-lo, ordinariamente o consumidor final. (TREU, 2019).

Já o contribuinte de direito, é aquele disposto no artigo 121, inciso I do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. (BRASIL, 1966).

Assim o CTN, define o contribuinte de direito aquele que tem relação direta e pessoal com o tributo e com o fato gerador. O artigo 166 do CTN, também se preocupou com aquelas situações em que o terceiro recebe todo o encargo tributário:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL, 1966).

O dispositivo, explicitou a hipótese em que se requererá a restituição de tributo por pessoa diversa do contribuinte de direito. A importância de saber tal diferenciação, reflete-se diretamente na prática jurídica, mais precisamente na jurisprudência do STJ, pois o mesmo admitia a legitimidade ativa do consumidor para discutir o ICMS sobre energia elétrica, até o julgamento do Resp 903.394, sob o regime dos repetitivos, a 1ª seção mudou o entendimento majoritário e afastou a legitimidade ativa de um distribuidora de bebidas para questionar o IPI ao entender que somente o “contribuinte de direito” tem essa prerrogativa:

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito , independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento , ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão.

3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo

financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

[...]

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito. (BRASIL, 2006).

Assim fica sedimentado que somente o contribuinte de direito detém legitimidade ativa para pedir a restituição do indébito relativo ao IPI. Também segundo o entendimento do ministro Castro Meira, no julgamento do Resp 983.814:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. APELO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS. 6. Recurso especial provido.

(STJ - REsp: 983814 MG 2007/0218339-7, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 04/12/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 17/12/2007 p. 167). (BRASIL, 2007).

A caracterização do chamado "contribuinte de fato" tem função didática e apenas explica a sistemática da tributação indireta, não sendo considerado responsável tributário, conforme salienta o presente julgado. No próximo tópico buscar-se-á elucidar o leitor em situações nas quais entes públicos figurem como contribuintes de fato.

3.2.1 Situações em que Entes Públicos Figuram como Contribuintes de Fato

Importa, destacar algumas situações em que Entes Públicos figurem como Contribuintes de fato, o caso escolhido é o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de número 518325, originário no Estado do Rio Grande do Sul, tendo com Ministro Relator Joaquim Barbosa:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CONTRIBUINTE DE FATO. INAPLICABILIDADE. A imunidade tributária recíproca não se aplica ao ente público quando este é simples adquirente de produto, serviço ou operação onerosa realizada com intuito lucrativo ("contribuinte de fato"). Pretensão do município de exonerar as operações de compra de mercadorias e prestação de serviços do pagamento de ICMS realizadas em território nacional, por equipará-las à "importação doméstica". Os precedentes firmados em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT não se aplicam ao contribuinte de fato. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF - AI: 518325 RS, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 06/04/2010, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-08 PP-01685). (BRASIL, 2010).

No presente caso entendeu-se que o Município de São Leopoldo, não gozava do Princípio da Imunidade Recíproca, pois o mesmo é simples adquirente de produto, serviço ou operação onerosa realizada com intuito lucrativo, ou seja, contribuinte de fato.

Para Eduardo Sabbag (SABBAG, 2017), deve haver a incidência do imposto quando o ente público se coloca como contribuinte de fato, adquirindo o bem, pois tal entidade - compradora não estaria pagando o tributo, mas o preço do bem adquirido. Assim, o tributo é devido pela empresa-alienante, colocada, por lei, na condição de contribuinte de direito, o único ocupante do polo passivo da relação jurídica- tributária.

O mesmo autor ainda acrescenta um exemplo, em que o Município figura como contribuinte de fato:

Tal raciocínio pode ser extraído do recorrente caso afeto à incidência de ICMS sobre energia elétrica consumida por entidade política. Exemplo: uma concessionária presta o serviço de fornecimento de energia elétrica (ou de telefonia) e se coloca na condição de contribuinte de direito do ICMS, devido nessas operações, ao Estado-membro. O ente político (Município, por exemplo) ostenta a condição de contribuinte de fato, pois é a entidade destinatária dos serviços, devendo pagar o preço do serviço, fixado por ato governamental, no qual está embutido o ICMS. Entende-se que o valor pago refere-se ao preço do serviço, e não ao imposto. A repercussão se define neste caso em uma “regra jurídica”, com fundamento jurídico, e não em função das leis de mercado. Portanto, não cabe a alegação, por parte do Município, da imunidade recíproca, incidindo-se normalmente o gravame. Da mesma forma, viabiliza-se a restituição do gravame, com base no art. 166 do CTN, pois fácil será a verificação da transferência do encargo. A propósito, na restituição, pode a concessionária tomar a iniciativa de devolver ao usuário o valor tributário excedente, retificando-se as faturas, e, após, com a prova disso, pedir a restituição do que se pagou indevidamente. É o entendimento prevalecente no STF. (SABBAG, 2017, p. 404).

Extraí-se do exemplo do autor, que em caso da Concessionária (empresa contratada), repassar o ICMS para o Município, este indiretamente estará sendo obrigado a pagar o tributo para o Estado. Assim poder-se-ia questionar se não há violação do princípio da Imunidade Recíproca. Neste ínterim, pode-se surgir certa dúvida, questionando, por que razão a imunidade recíproca seria aplicada apenas em hipóteses que o ente público é contribuinte de direito, se o próprio constituinte não fez tal ressalva.

Alternativa para esse problema é haver um certo credenciamento. Ou seja, toda empresa que vender algum bem ou prestar algum serviço para qualquer ente público, ficar com um crédito (devido ao não repasse), semelhante ao que acontece nas exportações. Assim, Municípios de pequeno porte, não seriam onerados de maneira excessiva em suas contratações no dia-a-dia, tanto para tributos federais como para tributos estaduais. No próximo tópico, dando continuidade à verificação da problemática do trabalho, será examinado de forma detalhada a interpretação dos tribunais superiores, consoante a imunidade recíproca dos entes federados, na posição de contribuintes de fato.

3.3 INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

O intuito central da pesquisa é de verificar a incidência dos impostos indiretos sobre entes federativos perante a imunidade recíproca, nesse ínterim serão analisados os posicionamentos das cortes superiores. Etides Yuri Pereira Queirós,

ressalta que a precisão da imunidade recíproca, não é fruto apenas do aspecto legal, quiçá do entendimento doutrinário, pois a evolução do instituto foi primordialmente motivada pelo reconhecimento jurisprudencial. Tornando-se assim evidente a necessidade de discorrer como a jurisprudência vêm se posicionando sobre o tema, posto a relevância que o judiciário teve sobre a evolução do instituto ao longo do período constitucional. (QUEIRÓS, 2017).

3.3.1 Interpretação do Supremo Tribunal Federal

O primeiro posicionamento a ser analisado consoante a imunidade recíproca será do Supremo Tribunal Federal. Neste prisma, traz-se o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 721.176, Minas Gerais:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A". INAPLICABILIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. O Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica, não se lhe aplicando a imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, da Constituição, conforme orientação jurisprudencial da Corte nos seguintes julgados: AI 717793 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 17/3/2011; ARE 663552 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 12.3.2012; AI 736607 AgR, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe 19-10-2011. 2. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. DEMANDA DE POTÊNCIA, DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONTRIBUINTE DE FATO ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.

1. As Turmas que compõem a Primeira Seção consolidaram entendimento de que, nas operações referentes ao fornecimento de energia elétrica, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte de direito, tendo em vista o disposto no artigo 4º, caput, da LC 87/1996, segundo o qual são contribuintes, nas operações internas com energia elétrica, aqueles que a fornecem. Precedentes (REsp 1191860/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/04/2011 e RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2011).

2. Assim, considerando ainda a orientação fixada por ocasião do julgamento do REsp n. 903.394/AL sob o rito do art. 543-C do CPC (apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos), o consumidor final do serviço de energia elétrica, na condição de contribuinte de fato não possui legitimidade passiva ad causam para discutir a incidência do ICMS sobre operações referentes a tal serviço, tampouco para pleitear a sua restituição. Precedentes: RMS 32.425/ES, Relator Ministro Mauro

Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/3/2011. (STJ, 1ª Turma, RMS 33355/PA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2011).
3. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO. (BRASIL, 2013).

Conforme o posicionamento da Suprema Corte Federal, apenas o contribuinte de direito é abrangido pelo princípio da Imunidade Recíproca, sendo que o consumidor final no caso de distribuição de energia elétrica é considerado contribuinte de fato, no presente feito o Município, não estará gozando de Imunidade em seu favor.

Para sedimentar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, outra jurisprudência a ser analisada será o Recurso Extraordinário 608.872, Minas Gerais, tendo como relator o Ministro Dias Toffoli:

EMENATA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.

1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.

2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).

3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.

5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que

juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes.

8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege .

9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese:

“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido. (BRASIL, 2010).

No mesmo sentido da decisão analisada anteriormente, o Plenário da Suprema Corte, consagrou seu entendimento de que a Imunidade Tributária Recíproca, aplica-se somente aos contribuintes de direito, não abrangendo os contribuintes de fato, sendo irrelevante a verificação da existência ou não da repercussão econômica do tributo envolvido. No caso concreto não se aplicou tal Imunidade na Tributação de ICMS, sobre uma Entidade beneficente de assistência social.

3.3.2 Interpretação do Superior Tribunal de Justiça

Importante salientar também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, guardião das leis infraconstitucionais, começando pelo Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2006/0187914-3, tendo como relator o ministro Herman Benjamin:

TRIBUTÁRIO. TEMPLO. IMUNIDADE. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A imunidade dos templos, prevista no art. 150, VI, "b", da CF, visa a garantir a liberdade de culto e impede que a tributação reduza o patrimônio e as rendas, ou que onere as atividades religiosas. Pretende-se, com isso, assegurar o exercício desse direito fundamental.

2. A imunidade, entretanto, não aproveita a terceiros.

3. Contribuintes do ICMS são as empresas fornecedoras de energia elétrica e de serviços de comunicação, e não a instituição religiosa que os adquire. Ainda que, no caso dos tributos indiretos, o ônus econômico seja transferido para o consumidor final (contribuinte "de fato"), não se pode desconsiderar que o sujeito passivo da tributação são as concessionárias de serviço público.

4. Precedentes do STF e aplicação de sua Súmula 591, por analogia.

5. Em caso semelhante que envolve município (não templo): "Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundir-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato" (AI 671.412, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, j. 1º/4/2008, DJe-074 25-04-2008).

6. A Suprema Corte tem entendido que a tributação somente é afastada se a entidade imune é sujeito passivo "de direito" do ICMS. Nesse sentido, reconhece a imunidade do ICMS nos casos de importação de bens incorporados ao patrimônio.

7. Isso não ocorre na hipótese de consumo de energia elétrica e de serviços de comunicação, em que o recorrente é simples contribuinte "de fato". É inviável estender a imunidade em proveito das concessionárias-fornecedoras (contribuintes "de direito" não imunes).

8. Inaplicáveis, in casu, os precedentes do STJ relativos à inexistência de legitimidade passiva das concessionárias para os pleitos de restituição do ICMS. Nesses julgados (v.g. AgRg no REsp 797.826/MT, Relator Ministro Luiz Fux, j. 3.5.2007, DJ 21.6.2007), o STJ afasta a prestadora de serviço do pólo passivo da demanda por considerá-la simples retentora e repassadora dos valores ao Fisco estadual.

9. Na espécie em exame, não se discute a legitimidade passiva processual da concessionária, apenas se afirma que a prestadora de serviço é contribuinte de direito para fins de afastar a legitimidade ativa do templo.

10. A Segunda Turma tem precedente que reconhece como contribuintes de direito do ICMS as concessionárias de energia e de comunicação, e não os consumidores finais.

11. "Os contribuintes do ICMS incidente sobre essas operações com energia e comunicação são as respectivas concessionárias, que destacam o valor do imposto na emissão da nota fiscal. As empresas consumidoras desses serviços não participam da relação jurídica-tributária e, portanto, não detêm legitimidade para questionar a obrigação de recolher o ICMS na espécie nem para postular eventuais créditos existentes, embora eventualmente possam suportar os reflexos econômicos da tributação" (RMS 23.571/RJ, Relator Ministro Castro Meira, j. 6/11/2007, DJ 21/11/2007).

12. Se se adotasse a tese defendida pelo recorrente, vedar-se-ia a incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias destinadas a entidades imunes (templos, partidos políticos, sindicatos, entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios), além de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual. Não parece ter sido essa a intenção do constituinte.

13. Recurso Ordinário não provido. (BRASIL, 2010).

A respectiva decisão do STJ, segue a mesma linha lógica de argumentação do STF, acrescentando ainda que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca, não beneficia o contribuinte de fato.

Para concretizar o posicionamento do STJ, traz-se o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2005/0039044-6, tendo como relator o ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL ? ICMS ? ENERGIA ELÉTRICA ? TELECOMUNICAÇÃO ? MANDADO DE SEGURANÇA ? SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO ? ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", DA CF ? SUPOSTA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ? INEXISTÊNCIA.

1. Restringe-se a controvérsia acerca da imunidade tributária recíproca entre o município e o Estado membro no que tange à incidência do ICMS.

2. A imunidade recíproca ou intergovernamental recíproca decorre da essência do sistema federativo pátrio. Por certo, depreende-se da Constituição da República que os entes de Direito Público, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros. (Art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF). 3. Na hipótese dos autos, o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descaracterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição da República. Recurso em mandado de segurança improvido. (BRASIL, 2007).

Extrai-se a conclusão de que o Superior Tribunal de Justiça, consagra o mesmo entendimento que o Supremo Tribunal Federal, pois ambos descaracterizam a Imunidade Recíproca aos Contribuintes de Fato, como é o caso do julgado, em que mais uma vez entendeu-se ser incidível o ICMS sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município. Posto isso, o próximo objetivo da pesquisa consiste em apontar a interpretação doutrinária consoante ao tema.

3.4 INTERPRETAÇÃO DOUTRINÁRIA

Segundo Eduardo Sabbag, há décadas, a questão da imunidade recíproca no que tange aos tributos indiretos basicamente o ICMS e o IPI, se apresenta tormentosa. De tal maneira, que sua solução depende da maneira como se observa o fenômeno da repercussão tributária, nos ditos impostos indiretos, atribuindo-se-lhe relevância jurídica ou relevância econômica. (SABBAG, 2017).

O fenômeno da repercussão tributária (ou translação) envolve dois contribuintes, na seara dos impostos indiretos: o contribuinte de direito (*de jure*) e o contribuinte de fato (*de facto*). Sendo assim, aquele que procede à recolha do imposto, perante a realização do fato gerador, absorve o impacto da imposição tributária. (SABBAG, 2017). Assim a doutrina criou duas correntes divergentes sobre a imunidade recíproca envolvendo impostos indiretos, uma de cunho meramente substancial e a outra de cunho formal.

3.4.1 Interpretação de Cunho Substancial

Essa interpretação privilegia o fenômeno da repercussão tributária na dimensão econômica, assim havendo incidência tributária de acordo com a localização de ente político, como contribuinte de direito ou como contribuinte de fato. Nomes como os de Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba e outros, vislumbram a repercussão tributária na perspectiva exclusivamente econômica, despida assum de conteúdo jurídico. (SABBAG, 2017).

3.4.2 Interpretação de Cunho Formal

Esta segunda interpretação, não privilegia o fenômeno da repercussão tributária na perspectiva econômica, mas somente a considera, ao contrário e com exclusivismo, na dimensão jurídica. Assim, se a dimensão jurídica não fosse crível, a própria Constituição Federal não teria consagrado institutos jurídicos que avocam a relevância jurídica, quais sejam, o princípio da não cumulatividade, o princípio da seletividade, entre outros.

Desta maneira, a figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídico-tributária, despontando, apenas, o contribuinte de direito, verdadeiro e único integrante de tal relação. Seguem esse entendimento Regina Helena Costa, Paulo de Barros Carvalho, José Marcos Domingues de Oliveira e Bilac Pinto, os doutrinadores vislumbram que a repercussão tributária na perspectiva exclusivamente jurídica é despida de conteúdo econômico. (SABBAG, 2017).

Eduardo Sabbag, acrescenta ainda, em análise menos atenta, que poder-se-ia assegurar que uma exegese razoável seria aquela na qual se afastasse todo tipo de imposto, independentemente de haver a presença de contribuinte de fato ou de contribuinte de direito, assim homenageando o caráter ontológico da norma desonerativa, que prima pela ausência de capacidade contributiva dos entes federativos. (SABBAG, 2017).

O autor ainda acerva uma análise mais acurada, notando que a jurisprudência, há muito tempo, vem adotando uma interpretação bastante abrangente, no tratamento específico dos impostos indiretos, optando pela desoneração, concluindo que o STF, vem afastando a Imunidade Recíproca sobre a condição de “contribuinte de fato”, possivelmente ocupada pelo ente imune. (SABBAG, 2017).

Por fim, salienta-se que a doutrina, diverge muito sobre qual a corrente deve prevalecer, existindo 2 (duas) posições, uma de cunho substancial privilegiando o fenômeno da repercussão tributária na dimensão econômica, conforme destacado no item 3.4.1, e a outra de cunho formal, não privilegiando o fenômeno da repercussão tributária na perspectiva econômica, em adendo ao item 3.4.2. Já o entendimento jurisprudencial tanto do Supremo Tribunal Federal, como do Superior Tribunal de Justiça, é de afastar a Imunidade Recíproca dos Entes Federados na posição de Contribuintes de Fato.

CONCLUSÃO

Chegado ao fim da pesquisa, para responder o questionamento proposto é primordial fazer um resgate do que fora trabalhado, na primeira parte situou-se o leitor sobre o que vem a ser uma Imunidade Tributária, conceituando-a e definindo as circunstâncias no qual ela se aplica, também esmiuçou-se a natureza jurídica das Imunidades Tributárias, acrescentando ainda o conceito de alguns princípios essenciais a matéria tributária e por fim diferenciou-se Imunidade de isenção.

Já na segunda parte, apresentou-se os impostos indiretos que possuem relação com a Imunidade Recíproca, começando pela classificação dos tributos adentrando-se a partir daí em que cada imposto indireto, começando pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias - ICMS, passando-se para o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI e por fim o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Por final, no terceiro capítulo, intuito foi de debater sobre a Imunidade Recíproca e a incidência dos impostos indiretos sobre entes federativos, primeiramente apontou-se os fundamentos do Princípio da Imunidade Recíproca, seguindo-se diferenciou-se a posição de contribuinte de direito do contribuinte de fato, após isso analisou a prática jurídica dos tribunais superiores no que tange ao assunto, mais precisamente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, finalizando-se o capítulo com a interpretação doutrinária.

Relembrado as partes do presente trabalho, a problemática desenvolvida no projeto de pesquisa, consistiu em verificar se nas operações que envolvem Entes Públicos que figurem como contribuintes de fato, o repasse de impostos indiretos afronta o princípio da Imunidade Recíproca. Como resposta concreta chegou-se à conclusão positiva, pois o Princípio da imunidade Recíproca deve abranger tanto o contribuinte de fato como o contribuinte de direito, sendo que a posição adotada pelas cortes superiores e por parte da doutrina é inadequada, tendo em vista que ao restringir a Imunidade Recíproca aos entes federativos que figuram nas operações como contribuintes de fato, acaba por onera-los de maneira excessiva.

Assim, o município que já conta com poucos arcabouços financeiros acaba sendo obrigado a “devolver” o imposto ao Estado, onerando de forma demasiada aquele município. Solução a ser adotada para evitar a incidência reflexa ou indireta em tais casos, seria a de gerar certo crédito tributário aos particulares todas as vezes que venderam bens ou serviços a qualquer Ente Federado que goza do Princípio da Imunidade Recíproca, conforme abordado na página 53.

Além disso, configuram-se as hipóteses levantadas pelo projeto de pesquisa, quais sejam: O princípio da imunidade recíproca é extensível tanto aos impostos diretos que incidam sobre o patrimônio, a renda ou o consumo de um Ente da federação sobre outro, quando aos indiretos, desde que haja repercussão financeira que possa gerar distorções ou transferência reflexa de recursos entre eles. Como também a de que, os impostos indiretos, ao permitirem o repasse do tributo ao chamado contribuinte de fato, oneram o consumidor final. Logo, toda vez que algum dos Entes imunes figurarem nessa posição, estarão reflexivamente arcando com o ônus dessa exação.

Outrossim, o assunto pertinente a pesquisa monográfica, não se esgota por aqui, novos trabalhos acadêmicos assim como discussões doutrinárias poderão surgir envolvendo o tema, pois como pode-se perceber, existem correntes divergentes. E o principal objetivo do trabalho teve como subsídio fomentar o debate acadêmico, bem como incentivar novos pesquisadores a explorar o tema.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Intributabilidade das correções monetárias** – capacidade contributiva. In: *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- BALEEIRO, Aliomar, **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BANDEIRA, Maria da Conceição. **Diferenças entre imunidade, isenção e não incidência tributária**. 2016. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,diferencas-entre-imunidade-isencaoe-nao-incidencia-tributaria,56460.html>>. Acesso em: 14 jun. 2019.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. Malheiros. São Paulo: 2001.
- BRASIL, **Lei Complementar n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 27 set. 2019.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 27 de Set. 2019.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15 fev. 2019.
- BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em 24 de set. 2019.
- 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. Acesso em: 10 jun. 2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, **REsp 1131476/RS**, Recorrente: White Martins Gases Industriais Ltda. Recorrido: Município de Sapucaia do Sul., Relator. Ministro Luiz Fux, Brasília, DF. 09 de dezembro de 2009. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8602207/recurso-especial-resp-1131476-rs-2009-0059347-3/inteiro-teor-13676770?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão nº 903.394 - AL (2006/0252076-9)**. SINDICATO INTERESTADUAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS VINCULADAS AOS FABRICANTES DE CERVEJA REFRIGERANTE ÁGUA MINERAL E BEBIDAS EM GERAL NOS ESTADOS DE PERNAMBUCO ALAGOAS PARAÍBA - SINEDBEB. FAZENDA NACIONAL. Relator: Luiz Fux. Brasília, DF, 24 de março de 2010. **Recurso Especial Nº 903.394 - AI (2006/0252076-9)**. Brasília.: < Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-stj-contribuinte-fato-nao.pdf>> Acesso em: 25 de out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 2006/0187914-3**. Recorrente: Grupo Espírita Paulo e Estevao-GEPE. Recorrido: Estado do Ceará. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 10 de fevereiro de 2010. Brasília, 24 mar. 2010. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8569164/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-22582-ce-2006-0187914-3/inteiro-teor-13668119>> Acesso em: 30. Out de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 2005/0039044-6**. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 27 de fevereiro de 2007. Brasília, 09 mar. 2007. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8988103/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-19711-sc-2005-0039044-6>> Acesso em: 30. Out de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 983.814**. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais. Recorrido: Espetoria São João Bosco e outro. Relator: Relator ministro Castro Meira. Brasília, DF, 04 de dezembro de 2007. Brasília, 17 dez. 2007. Brasília.: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8797321/recurso-especial-resp-983814-mg-2007-0218339-7/inteiro-teor-13876206>> Acesso em: 25 de out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 274**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_21_capSumula274.pdf>. Acesso em: 28 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 424**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula424.pdf>. Acesso em: 28 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 524**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão nº 721.176**. Agte.(s) : Município de Silveirânia. Agdo. (A/S) Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 25 de junho de 2013. Brasília. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23953290/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-721176-mg-stf/inteiro-teor-111846819>> Acesso em: 20. Out de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento de Número nº 518325**. Município de São Leopoldo. Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Relator Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 06 de abril de 2010. Brasília, 29 abr. 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23953290/agreg-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-721176-mg-stf/inteiro-teor-111846819>> Acesso em: 20. Out de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872**. Estado de Minas Gerais. Casa de Caridade de Muriaé- Hospital São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 02 de dezembro de 2010. Brasília, 02 dez. 2010. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310740578/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-608872-mg-minas-gerais/inteiro-teor-310740580>> Acesso em: 30. Out de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 588**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2410>>. Acesso em: 28 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 31**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 28 set. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALMON, Eliana et al. **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS FREITAS, Vladimir Passos de. (coord). 7. Ed. Ver, atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Pedro Lenza (coor). 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais Estaduais e Municipais**. Rio de Janeiro. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 16. ed. Saraiva, São Paulo, 2003.

CASSONE, Vittrio. **Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Atlas. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: (comentários à Constituição e ao Código Tributário nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 2000.

CORREIA, Thales de Melo Brito. **Precedente ou lei em sentido estrito: Novos posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça: Contribuinte de fato X**

Fornecimento de energia elétrica (ICMS) X Pleito de restituição de tributos. 2013. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=279786>. Acesso em: 15 out. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** São Paulo: RT, 1988.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito Tributário: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária,** 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** São Paulo: Atlas, 2009.

KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário,** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

MONTEIRO, Yara Darcy Police. Partilha de competência na Constituição de 1988. Normas gerais: Características e elementos configuradores. **Cadernos de Direito Constitucional e ciência política – 21.** São Paulo, RT, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário,** n. 34.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário,** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito tributário: estudo de casos e problemas.** São Paulo: Bushatsky, 1973.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado.** 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: MÉTODO, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2011.

PEDROSO, Guilherme. **Capacidade contributiva e o Imposto de Renda Pessoa Física.** Monografia apresentada para conclusão do curso de especialização em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2010.

QUEIRÓS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade Recíproca: Análise do Alcance e Das Limitações da Norma Imunizante.** 2017. 117 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de

Direito, Programa de Pós Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TREU, Ricardo Mafra. **O contribuinte de fato e o de direito**. 2012. Disponível em: <<https://portalcontabilsc.com.br/artigos/o-contribuinte-de-fato-e-o-de-direito/>>. Acesso em: 15 out. 2019.