



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU  
DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

**EDUARDO FILIPE ALVES MARTINS**

**IMUNIDADE RECÍPROCA: OS  
REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS  
DE ENERGIA ELÉTRICA**

BRASÍLIA  
2012

EDUARDO FILIPE ALVES MARTINS

**IMUNIDADE RECÍPROCA: OS  
REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS  
DE ENERGIA ELÉTRICA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

BRASÍLIA  
2012

Dedico este estudo a Deus, que sempre me iluminou.

Agradeço aos meus pais, que sempre me apoiaram e, assim, me ajudaram a chegar até aqui.

Interpretar a lei é revelar o pensamento, que anima as suas palavras.

Clóvis Bevilacqua

## **RESUMO**

Relatório Monográfico de Pesquisa no âmbito do direito tributário e constitucional, cujo objeto é a temática da imunidade recíproca e a tributação do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Por meio da pesquisa dogmática e instrumental, e da técnica bibliográfica, sistematizou-se a doutrina jurídica, a fim de investigar práticas fiscais dos entes federativos, principalmente pela imposição e exigência do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica sobre outros entes federativos. O Supremo Tribunal Federal vem afastando a imunidade no tocante a incidência do ICMS sobre a energia elétrica consumidas por Municípios e Estados. Portanto, de forma sistemática sob o amparo legal, doutrinário e jurisprudencial buscamos através do presente estudo alertar os reais efeitos da incidência da indigitada exação sobre o fornecimento de energia elétrica.

Palavras-chaves: Direito Tributário – imunidade recíproca – ICMS – energia elétrica – aplicabilidade.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1 Imunidades tributárias.....</b>	<b>13</b>
<b>1.1 Introdução .....</b>	<b>13</b>
<b>1.2 Aspectos distintivos entre imunidades, isenção e não-incidência.....</b>	<b>14</b>
1.2.1 <i>Imunidade.....</i>	<i>14</i>
1.2.2 <i>Isonção.....</i>	<i>15</i>
1.2.3 <i>Não-incidência.....</i>	<i>17</i>
<b>1.3 Aspectos distintivos entre imunidades e princípios .....</b>	<b>17</b>
<b>1.4 Abrangência da imunidade.....</b>	<b>19</b>
1.4.1 <i>Imunidades constantes no Capítulo do Sistema Tributário Nacional.....</i>	<i>20</i>
1.4.2 <i>Imunidades fora do Capítulo do Sistema Tributário Nacional.....</i>	<i>21</i>
<b>1.5 Imunidades constantes no Capítulo do Sistema Tributário Nacional na seção da Limitações ao Poder de Tributar .....</b>	<b>23</b>
1.5.1 <i>Imunidade recíproca (art. 150, VI, 'a', da CF).....</i>	<i>23</i>
1.5.2 <i>Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, ba', da CF.....</i>	<i>24</i>
1.5.3 <i>Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei (art. 150, VI, 'c', da CF.....</i>	<i>25</i>
1.5.43 <i>Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, 'd', da CF.....</i>	<i>25</i>
<b>1.6 Os fundamentos da imunidade .....</b>	<b>33</b>
<b>1.7 A aplicabilidade da norma de imunidade.....</b>	<b>34</b>
<b>1.8 A interpretação da norma de imunidade .....</b>	<b>34</b>
<b>2 Imunidade recíproca .....</b>	<b>36</b>
<b>2.1 Introdução .....</b>	<b>36</b>
<b>2.2 Princípios do federalismo e da capacidade contributiva na imunidade recíproca .....</b>	<b>38</b>
2.2.1 <i>Princípio do federalismo .....</i>	<i>38</i>
2.2.2 <i>Princípio da capacidade contributiva .....</i>	<i>39</i>
2.2.3 <i>Harmonia dos princípios do federalismo e da capacidade contributiva .....</i>	<i>41</i>
<b>2.3 Princípio da supremacia do interesse público na imunidade recíproca .....</b>	<b>42</b>
<b>2.4 Abrangência da imunidade recíproca.....</b>	<b>42</b>
<b>2.5 A imunidade recíproca entre os Estados, entre os Municípios ou entre Estados e Municípios .....</b>	<b>44</b>
<b>3 A imunidade recíproca e os reflexos a tributação do ICMS da energia elétrica .....</b>	<b>47</b>
<b>3.1 Introdução .....</b>	<b>47</b>

<b>3.2 A energia elétrica .....</b>	<b>48</b>
<b>3.3 o ICMS.....</b>	<b>49</b>
3.3.1 <i>A fato gerador do ICMS na energia elétrica.....</i>	<i>51</i>
3.3.2 <i>A base de cálculo do ICMS na energia elétrica .....</i>	<i>51</i>
3.3.3 <i>A alíquota do ICMS na energia elétrica.....</i>	<i>52</i>
<b>3.4 A imunidade recíproca e a incidência do ICMS sobre a energia elétrica .....</b>	<b>53</b>
3.4.1 <i>Interpretação teleológica e interpretação literal .....</i>	<i>54</i>
3.4.2 <i>Contribuinte de direito e contribuinte de fato.....</i>	<i>56</i>
3.4.3 <i>Impostos indiretos.....</i>	<i>58</i>
3.4.4 <i>Patrimônio, renda e serviços em sentido estrito .....</i>	<i>61</i>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>64</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>66</b>



## **INTRODUÇÃO**

Trata-se de trabalho que propõe uma reflexão sobre a efetiva garantia da independência e da harmonia entre as pessoas políticas que compõem o Estado federal, relacionados, em especial, aos abusos fiscais praticados entre os entes federativos, principalmente pela imposição e exigência do ICMS sobre o fornecimento de energia sobre outros entes federativos.

A imunidade tributária consoante o entendimento doutrinário nada mais é que a limitação do poder de tributar imposta ao Estado dentro e o fora do próprio Sistema Tributário Nacional, impossibilitando assim a cobrança de imposto àquele ente contemplado com a benesse da imunidade.

Muitos intérpretes e aplicadores do direito não se deram conta ou, na maioria das vezes, deixam passar por despercebidos que o exercício de poder tributar do Estado não tem o condão de restringir os direitos e garantias fundamentais preconizadas na Constituição Federal, bem como de afrontar a forma federalista de Estado.

Com essas considerações é que o presente estudo tem como alvo a análise da imunidade recíproca e os reflexos da tributação do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica.

Para tanto, o estudo foi dividido em três capítulos, de forma a trazer a melhor compreensão do tema. Assim, o primeiro capítulo vai tratar das imunidades

tributárias, conceituando e fazendo uma breve distinção com os conceitos de isenção e não-incidência. No mais, ressalta-se que as imunidades tributárias podem estar inseridas dentro ou fora do Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal.

Assim, incursionaremos nas imunidades tributárias asseguradas pelo art. 150, VI, alínea 'a', 'b', 'c' e 'd' da Constituição Federal, apontando, normativamente, sua abrangência, interpretação, fundamentos e aplicabilidade, enfatizando a imunidade recíproca intergovernamental.

Passando adiante, o segundo capítulo deste estudo vai tratar da imunidade recíproca, especificamente, demonstrando que a Constituição Federal estabeleceu no art. 150, inciso VI, alínea 'a', a vedação quanto à instituição e exigência de impostos aos entes federativos, no tocante a renda, patrimônio e serviço. Portanto, imunidade recíproca é a vedação das entidades políticas integrantes da Federação em fazer incidir impostos uma sobre as outras.

No entanto, valendo-se de conceito estranho ao texto constitucional, referente as figuras dos contribuintes de fato e de direito, o Supremo Tribunal Federal vem afastando a imunidade no tocante a incidência do ICMS sobre a energia elétrica consumidas por Municípios e Estados.

Por derradeiro, o terceiro capítulo irá abordar a imunidade recíproca e os reflexos na tributação do ICMS incidente sobre a energia elétrica. Neste capítulo, será feita uma rápida abordagem sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, apontando seus aspectos e características peculiares, ao tempo que, sobre a ótica da imunidade recíproca intergovernamental, adentraremos quanto ao fato gerador, base

de cálculo, alíquota da incidência do indigitado imposto sobre o fornecimento de energia elétrica.

Há tempos pairam grandes dúvidas nos doutrinadores e julgadores acerca da incidência ou não da exação ICMS relativo aos serviços de energia elétrica fornecida aos Municípios, uma vez que estes, supostamente, estariam resguardados pela benesse constitucional da imunidade tributária – art. 150, inciso VI, ‘a’ da Constituição Federal.

O cerne da discussão reside na questão se o Estado, por meio das concessionárias, poderia exigir dos Municípios a cobrança do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, ainda que estes utilizassem os recursos obtidos aos serviços públicos essenciais, bem como no desenvolvimento da região e dos municípios.

Portanto, de forma sistemática sob o amparo legal, doutrinário e jurisprudencial buscamos através do presente estudo alertar os reais efeitos da incidência da indigitada exação sobre o fornecimento de energia elétrica.

No mais, feitas essas considerações, mister ressaltar que este trabalho utiliza-se do método dogmático-instrumental, ou seja, o trabalho é desenvolvido com base no tripé metodológico jurídico que abrange a legislação, a doutrina e a jurisprudência.

Destarte, tendo em vista que o trabalho situa-se no campo do Direito Tributário, basicamente se utilizará da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, bem como a doutrina e jurisprudência condizente a matéria. Acrescente-se que a doutrina inclui livros e artigos adjacentes ao tema, sendo esse o referencial teórico do trabalho.

Ademais, através do levantamento bibliográfico sobre o tema, o que inclui a doutrina das áreas constitucional e tributário e a análise de artigos publicados em revistas jurídicas; bem como a análise documental da jurisprudência, elaborou-se a técnica de pesquisa.

# 1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

## 1.1 Introdução

No Sistema Jurídico Brasileiro a Constituição Federal é a normal definidora da competência tributaria da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou seja, as pessoas que compõem a Federação recebem diretamente da Constituição – é só dela – as suas parcelas do poder fiscal.<sup>1</sup>

Mas, em determinadas situações, o legislador constituinte não quis impor o gravame fiscal, estabelecendo limitações absolutas, seja por função de condições pessoais (subjetivas), em função do objeto (objetivas) suscetível de ser tributado, ou de certas peculiaridades da situação objetiva. Nesses casos, estaremos diante das chamadas imunidades tributárias.<sup>2</sup>

A imunidade tributaria é uma limitação ao poder de tributar à competência das pessoas políticas imposta pela Constituição Federal que obsta a atividade legislativa sobre determinados bens, pessoas e serviços.<sup>3</sup> A Carta Magna estabelece de forma expressa a incompetência dessas pessoas para expedir regras instituidoras de tributos em situações específicas que, se não houvesse a imunidade, estariam incluídas no campo de incidência delimitado pelas normas constitucionais.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 275.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145.

<sup>3</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 176.

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 275.

Ataliba, acertadamente, aduz que “(...) imunidade é ontologicamente constitucional e que só a soberana Assembleia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário”.<sup>5</sup>

## 1.2 Aspectos distintivos entre imunidades, isenção e não-incidência

### 1.2.1 Imunidade

A presença no ordenamento jurídico pátrio da norma de imunidade tributaria não representa uma amputação no poder de tributar das pessoas políticas, porque nas situações imunes não existe, ou mesmo preexiste, poder de tributar. É simples técnica legislativa que o constituinte lançou mão para excluir do campo de tributação certas pessoas e situações, vislumbrando a preservação de valores qualificados pela Carta Maior como relevantes.<sup>6</sup>

Segundo Amaro “a imunidade tributaria é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, [...], deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”.<sup>7</sup>

A imunidade, diferentemente da isenção, atua no plano da *definição de competência*, ou seja, o constituinte utiliza a técnica da imunidade no instante em que define o campo de competência que os entes políticos atuarão, deixando de outorgá-los poderes à tributação.<sup>8</sup> Quando o constituinte, por exemplo, no art. 153, III, da CF, determina que renda e proventos de qualquer natureza são tributáveis, mas, no art. 150, VI, *c*, da CF, exclui sua incidência os partidos políticos, está tão somente definindo a competência da União, posto

---

<sup>5</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 104/146.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p.

que as rendas auferidas por esses partidos não serão alcançadas pela tributação, é, à maneira de Amaro, dizer que essas rendas não integrarão o conjunto de situações às quais a União poderá exercitar a sua competência.<sup>9</sup>

Compulsando a doutrina de Coêlho, detectaremos que a imunidade recíproca é posta como uma heterolimitação ao poder de tributar, que a vontade proibitiva a ser observada é do constituinte, e, para finalizar, diz que a imunidade tem seu *habitat* exclusivamente no edifício constitucional. É verdade, a norma de imunidade é constitucionalmente qualificada, é regra de exceção, e torna inconstitucionais as leis ordinárias que a desafia.<sup>10</sup>

Porém, também podemos afirmar que existe imunidade quando o próprio texto constitucional – e só ele, por considerações de caráter pessoal ou real, promove a exclusão do fato do campo de incidência da tributação, impedindo o exercício do poder de tributar.<sup>11</sup>

### 1.2.2 Isenção

A isenção opera no plano do *exercício de competência* ou, noutras palavras, no plano do exercício de tributar. A pessoa política quando no exercício de sua competência pode, na edição de lei instruidora de tributo, utilizar-se da técnica de isenção para promover a exclusão de certos fatos do campo de incidência da tributação.<sup>12</sup>

A isenção pode se dar por duas formas: heterônoma e autônoma. Dar-se-á a isenção heterônoma quando o legislador com consentimento constitucional, mas de outra

---

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 230.

<sup>10</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 87.

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145/147.

<sup>12</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 177.

ordem de governo, estabelece proibição do exercício do poder de tributar ao legislador de uma ordem de governo, por exemplo, a concessão de ICMS pelo legislador federal quando de tratar de mercadoria ou serviço destinados ao exterior, porque estaríamos diante de um legislador federal concedendo favor fiscal sobre imposto estadual; a autônoma, por sua vez, ocorre quando o próprio legislador estabelece limitação para si mesmo, ou seja, autolimita através da isenção.<sup>13</sup>

Entretanto, Amaro, ressalta que “há de haver um critério válido de discrimen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia”.<sup>14</sup>

Destacamos, ainda, que, às vezes, quando a constituição utiliza-se do termo isenção para versar de proibição impositiva de tributo, trata-se objetivamente de imunidade. Nesse passo, afirma Paulsen “quando a constituição se refere à isenção, temos, em verdade, uma autentica imunidade, eis que torna imunes à tributação pessoas, bens ou serviços”. Cita, como exemplo, a imunidade prevista como isenção no art. 195, § 7º, da CF (são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei), como também a prevista, novamente como isenção, no art. 184, § 5º, da CF (São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária).<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 235.

<sup>14</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145.

<sup>15</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p 134.



O Ministro Marco Aurélio de Mello ao proferir decisão liminar na ADIn 2.028-DF, foi expresso no sentido de que o art. 195, § 7º, da CF, versa sobre verdadeira imunidade.<sup>16</sup>

### *1.2.3 Não-incidência*

A não-incidência decorre da imprevisibilidade do fato no campo de incidência da tributação pela Constituição, por assim dizer, é a ocorrência de fatos atípicos incapazes de produzir obrigação tributária. Quando a competência é autorizada e não é exercida, ou só é feita parcialmente, estaremos diante da não-incidência ou não-incidência pura e simples.<sup>17</sup>

Acerca desse instituto, Paulsen assevera que:

Em muitos casos, a constituição cria imunidades em se referir expressamente à palavra “imunidade”, e sim, ao fato de que tal ou qual imposto “não incidirá” sobre determinada pessoa ou operação. De qualquer maneira, em se tratando de regras negativas de competência, temos verdadeiras imunidades nesses casos.<sup>18</sup>

Com efeito, não-incidência nada mais é que os fatos os quais não possuem aptidão de gerar tributos.<sup>19</sup>

## **1.3 Aspectos distintivos entre imunidades e princípios**

A Constituição Federal quando intitula o Título VI, Capítulo I, da Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar, inclui, de modo não exaustivo, as imunidade

---

<sup>16</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2028 MC/DF. Rel. Min. Moreira Alves, j. 11 jun. 1999, DJ 16 jun. 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 98.

<sup>19</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 175.

propriamente ditas e demais princípios e normas reguladoras de direitos e garantias dos contribuintes, tais como legalidade, irretroatividade, vedação do confisco e outros.<sup>20</sup>

Esses princípios e normas reguladoras de direitos e garantias dos contribuintes também são limitações constitucionais ao poder de tributar. Poder-se-ia então indagar qual a especificidade das imunidades, como distingui-las no seio das demais limitações? Para sobressaltá-las, Carvalho propõe o conceito de imunidade como uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, com sede constitucional, que tem por finalidade estabelecer expressamente a incompetência das pessoas políticas à expedição de normas instituidoras de tributos.<sup>21</sup>

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos, a saber, limitam o poder de tributar. Porém, os princípios são normas e diretrizes gerais, mandamentos alicerçantes e basilares do sistema jurídico, que podem inspirar concessões, prerrogativas, faculdades, negações ou privações totais ou parciais.<sup>22</sup>

De modo diverso, as imunidades, normas sempre parcialmente denegatórias de poder, delimitam negativamente a competência dos entes políticos da Federação à instituição de tributos. Vejamos como exemplo o inciso I, do art. 151, da CF, esse dispositivo constitucional não regula uma imunidade, e sim reafirma um princípio, seja qual, o princípio da uniformidade e unidade econômico-territorial do Estado Federal, vejamos:<sup>23</sup>

Art. 151. É vetado à união:

---

<sup>20</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 110.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 241.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 230/231.

<sup>23</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 389/395.

I. instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Municípios, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

A imunidade representa uma consequência expressa ou implícita de um princípio, e teriam de ser deduzidas mesmo que não existisse menção expressa na Lei Maior. Vejamos, por exemplo: a imunidade recíproca das pessoas públicas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social sem finalidade lucrativa deriva da ausência da capacidade econômica.<sup>24</sup>

Ambos os princípios, federativo e igualdade, propiciam suporte a consolidação da regra imunitória. Esses princípios são irreversíveis e fundamentais, visto que não podem ser afastados por emenda à Constituição.<sup>25</sup>

## 1.4 Abrangência da imunidade

A imunidade, como regra geral, contempla os impostos. Não obstante, em virtude das políticas econômicas ou, mesmo por determinação da justiça, a Constituição consagra imunidade mais ampla, *dentro e fora do sistema tributário nacional*, abrangendo *outras espécies tributárias*.<sup>26</sup>

Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas *fora* da seção das “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui e ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica.

<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

<sup>25</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387/388.

<sup>26</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 181/182.

<sup>27</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 106.

### *1.4.1 Imunidades constantes no Capítulo do Sistema Tributário Nacional*

Como apontamos acima, algumas imunidades existem no ordenamento constitucional tributário vigente, entretanto fora da seção das Limitações do Poder de Tributar<sup>28</sup>, são elas:

No art. 149, § 2º, I, da CF, as Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

No art. 153, § 3º, III, da CF, o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

No art. 153, § 4º, da CF, o Imposto Territorial não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, so ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. Nesse caso, o princípio da capacidade contributiva merece aplicação específica.

No art. 155, § 2º, X, a, da CF, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.

No art. 155, § 2º, X, b, da CF, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

No art. 155, § 2º, X, c, da CF, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não incidirá sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 155, § 5º, da CF.

---

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 147.

No art. 155, § 2º, XII, e, a Constituição autoriza a lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e produtos além dos mencionados no inciso X, a (produtos industrializados).

No art. 155, § 3º, da CF, à exceção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dos Importação e Exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e mineras do País.

No art. 156, § 2º, I, da CF, o Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, desde que a atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos, sua locação ou arrendamento mercantil. Esse imposto é devido ao município, porém antes da Constituição de 1988 pertencia à competência estadual.

No art. 156, § 3º, II, a Constituição autoriza a lei complementar excluir da incidência do Imposto Sobre Serviços as exportações de serviços para o exterior.

#### *1.4.2 Imunidades fora do Capítulo do Sistema Tributário Nacional*

Fora do sistema tributário nacional, encontram-se as seguintes imunidades:

---

<sup>29</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 153.

No art. 195, § 7º, da CF, ao afirmar no texto que são “isentas”, leia-se imunes, as contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

No art. 5º, XXXIV, a, a Constituição veda a cobrança de taxas sobre o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

No art. 5º, XXXIV, b, a Constituição proíbe a exigência de taxas para a obtenção de certidões em repartições públicas, no exercício do direito de defesa e esclarecimentos de situações de interesse pessoal.

No art. 5º, LXXIV, a Constituição estabelece que o Estado prestará assistência jurídica integral gratuitamente aos que comprovarem insuficiência de recursos.

No art. 5º, LXXVI, da CF, determina que são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei, o registro civil de nascimento e a certidão de óbito.

No art. 5º, LXXVII, da CF, dispõe que são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

No art. 184, § 5º, da CF, prevê que são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Parte da doutrina entende que as imunidades elencadas nos dispositivos indicados, incluem-se no rol dos mecanismos constitucionais de proteção do mínimo existencial, em respeito ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.<sup>30</sup>

## **1.5 Imunidades constantes no Capítulo do Sistema Tributário Nacional na seção das Limitações ao Poder de Tributar**

As imunidades tributárias dispostas dentro do Sistema Tributário Nacional na seção das “Limitações do Poder de Tributar” (art. 150, inciso V) são chamadas de imunidades genéricas e limitam-se a negar competência para os impostos.<sup>31</sup> Senão vejamos:

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

VI. instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

### *1.5.1 Imunidade recíproca (art. 150, VI, ‘a’, da CF)*

Inicialmente encontramos na alínea *a*, a imunidade intragovernamental recíproca, princípio constitucional básico das Federações, que consiste na reciprocidade das imunidades fiscais entre as pessoas de direito público interno, ou seja, a imunidade disposta na alínea *a* preceitua que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem determinar a incidência de impostos uma sobre as outras, bem como sobre às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público. O tema será alvo de análise aprofundada ao longo do presente estudo.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 400.

<sup>31</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 181.

<sup>32</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 184.

### *1.5.2 Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, 'b', da CF)*

A presente imunidade trata-se na verdade de direitos e garantias individuais do cidadão, consagrada na Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso VI a VII, qual seja o princípio da liberdade de crença e prática religiosa. A expressão “templos de qualquer culto” deve que ser interpretada de forma ampla, de modo a abranger todas as formas de religião, mesmo que a sua prática não represente a vontade predominante da sociedade e a cultura local. Estamos diante de imunidade objetiva e incondicionada.<sup>33</sup>

A expressão “templos de qualquer culto”, abrange a materialidade do edifício, o culto e tudo o que vincula o órgão à função. Assim, o templo não deve ser interpretado apenas como a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia, mas, também, todas as demais dependências que contribuem como meio para o fim desejado, exceto naqueles casos em que a destinação das edificações tenha fins econômicos desde que esses valores não sejam aplicados nas atividades essenciais das entidades<sup>34</sup>, conforme o verbete sumular nº. 724 do Supremo Tribunal Federal:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.<sup>35</sup>

Com efeito, os templos estão imunes da cobrança de impostos, entretanto tais entidades não se eximem do adimplemento de obrigações acessórias, bem como taxas, contribuições de melhorias e outros tributos.<sup>36</sup>

---

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 288.

<sup>34</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 149.

<sup>35</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Súmula 724. Sessão plenária 26 nov. 2003, DJ 09 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>36</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 390.



### *1.5.3 Imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos previstos em lei (art. 150, VI, 'c', da CF)*

A alínea *c* estatui a imunidade à proteção do patrimônio, da renda e dos serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, desde que relacionados com suas finalidades essenciais.<sup>37</sup>

Frise-se, outrossim, no tocante a parte final desse comando “sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei”, só incide sobre às instituições de educação e de assistência social, não alcançando as demais entidades apontadas.<sup>38</sup>

Quando excepcionalmente, para o gozo da imunidade depender-se do preenchimento dos requisitos previstos em lei, estaremos diante de norma imunitória de eficácia limitada, cabendo, por força do que estabelecer o art. 146, II da CF, somente à lei complementar a função de regular a matéria.<sup>39</sup>

Porém, não devemos deduzir que só após a promulgação da lei complementar é que terá eficácia essa disposição, posto que é auto-executável por seu conteúdo e natureza. A função da lei complementar será apenas de cortar dúvidas que, na sua ausência, solucionar-se-á através da interpretação das leis ordinárias existentes e interpretação das autoridades, cabendo revisão judicial. Não obstante, de modo pacífico, doutrina e jurisprudência nacionais vêm entendendo que esses requisitos são os enunciados no art. 14 do Código Tributário Nacional.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 391.

<sup>38</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 289/290.

<sup>39</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 192.

<sup>40</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 150.

Desse modo, não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular imunidades. Leis ordinárias, por exemplo, a Lei n.º 9.532/97, e medidas provisórias que disciplinem a imunidade tributária padecem de inconstitucionalidade.

41

Vejamos o posicionamento da Suprema Corte na ADInMC 1.802/DF:

(...) inconstitucionalidade de dispositivo da Lei 9.532/97 que procurou estabelecer requisitos para o gozo da imunidade, conforme se vê em subitem adiante. Aplicável é o art. 14 do CTN, recepcionando em nível de lei complementar. A remissão à lei, feita na alínea “c” sob análise, que repete a alínea c do inciso III do art. 19 da Constituição anterior, há muito foi interpretada pelo STF como atinente apenas às normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune.<sup>42</sup>

Outrossim, existe na doutrina discussão acerca do alcance da expressão “trabalhadores” constante na alínea “c”. Parte da doutrina consigna que a imunidade deve abranger as entidades sindicais em geral, por sua vez a outra parte da doutrina, excluem as entidades sindicais dos empregadores.<sup>43</sup> Corroborando com tal posicionamento, merece destaque a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento da Apelação nº. 0024857-07.2010.8.26.0602, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS ICMS IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ENTIDADE ASSISTENCIAL - ARTIGO 150, VI, A, CF.

1. É vedada a instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos do art. 14, I a III, CTN (art. 150, IV, “c”, CF). 2. Irrelevância da distinção entre bens e patrimônio para fins de caracterização da imunidade tributária. Precedentes do STF. Sentença reformada. Recurso provido.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 254.

<sup>42</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1802 MC/DF. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27 ago. 1998, DJ 13 fev. 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>43</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 192.

(Rel. Décio Notarangeli; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Data de Julgamento: 30/11/2011; Data de Registro: 01/12/2011) <sup>44</sup>

Destarte, paira discussão acerca das entidades de previdência privada gozarem ou não de imunidade; não obstante, o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela não abrangência:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

1. A orientação firmada pela Corte somente reconhece a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição às entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários, nos termos da Súmula 730/STF. 2. Embargos de divergência não conhecidos.

(EDv no RE 127584 / SP; Rel. Min. Joaquim Barbosa; Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Julgamento: 15/10/2008) <sup>45</sup>

Divergindo do entendimento posicionado pela Corte Suprema, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região se posicionou contrária ao que consignou o STF:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COBRANÇA RELATIVA AO IPTU E TAXAS DE SERVIÇOS URBANOS. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados do Brasil. Natureza jurídica de entidade fechada de previdência privada. Existência de contribuição dos associados.

2. Imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da CF. Inaplicabilidade à Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados do Brasil. Precedentes.

3. Imunidade prevista no artigo 150, VI, c, da CF. Inaplicabilidade às entidades fechadas de previdência privada em que há exigência de contribuição dos associados. Súmula 730 do STF.

<sup>44</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Nona Câmara de Direito Público. Apc 0024857-07.2010.8.26.0602. Des. Rel. Décio Notarangeli, j. 30 nov. 2011, DJ 01 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>45</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 127584 EDv/SP. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 15 out. 2008, DJe 13 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

"Aimunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários." Precedentes.

4. Apelação não provida. (AC 2003.38.00.036693-0/MG; Rel. JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES; Órgão Julgador: 6ª TURMA SUPLEMENTAR. Publicação e-DJF1 p.192 de 19/10/2011. Data da Decisão 10/10/2011).<sup>46</sup>

Em se tratando de imunidade das entidades educacionais, todo e qualquer ensino será contemplado, seja ciência, esporte, dança etc, desde que preenchidos os requisitos elencados em lei complementar (art. 14 do CTN).<sup>47</sup>

A expressão 'sem fins lucrativos' relacionada às entidades educacionais e assistenciais não deve ser interpretada como ausência de resultado, limitação de entrada de recursos ou impossibilidade de aplicação de disponibilidade de caixa.<sup>48</sup>

Na verdade, essas entidades podem e devem obter recursos destinados ao seu desenvolvimento, o que não permitiu o art. 14 do Código Tributário Nacional foi a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou renda a qualquer título, ou seja, o criador, instituidor, mantenedor, associado ou filiado da entidade não poderá obter lucro para si, todavia nada impede que a entidade aufera resultados positivos na sua atuação, como, por exemplo, ingressos financeiros eventualmente superiores às despesas. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar lucro.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO. Sexta Turma Suplementar. AC 2003.38.00.036693-0/MG. Juiz. Rel. Leão Aparecido Alves, j. 10 out. 2011, DJe 19 out. 2011. Disponível em: <<http://www.trf1.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>47</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 289.

<sup>48</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 193.

<sup>49</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 193.

#### *1.5.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, 'd', da CF)*

Na alínea *d*, a Constituição contempla imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, visando com isso não só baratear o custo do produto, como também garantir a livre manifestação das ideias.<sup>50</sup> É imunidade objetiva, alcançando somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias (II, IPI e ICMS), estando de fora os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, por serem pessoais.<sup>51</sup>

A jurisprudência maçante assevera que a publicidade paga é alcançada pela imunidade em relação ao imposto sobre serviços, quando veicula em jornais, livros e periódicos. O Supremo Tribunal Federal defendeu a tese de que a imunidade, com intuito de baixar o custo de produção de jornais e periódicos, deve abranger o ISS, para que não se transfira ao preço final do produto, majorando-o. Por isso, e em respeito à repercussão econômica, vigora a tese da imunidade ampla, devendo ela buscar todo o conjunto de serviços que realizam o livro, tais como parte editorial, redação e, também, a publicidade de anunciantes.<sup>52</sup>

No tocante as listas telefônicas, as mesmas se encontram abrangidas, tendo inclusive o STF reconhecido a imunidade da edição de listas telefônicas com relação ao ISS, mesmo que nelas haja publicidade paga, sob o fundamento de quem prestam serviços essenciais de informações à coletividade<sup>53</sup>, vejamos:

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 291.

<sup>51</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 393.

<sup>52</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 200.

<sup>53</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 258.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente --- tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos --- a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em conseqüência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. <sup>54</sup>

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. <sup>55</sup>

Outrossim, há, dentro do próprio STF, entendimentos divergentes acerca da abrangência dos insumos e equipamentos gráficos na impressão de livros, jornais e periódicos, ou seja, de todos os meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. <sup>56</sup>

A Suprema Corte, em sua maioria, posiciona-se pela não abrangência de todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódico, porém essa linha de pensamento não é unânime, uma vez que os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Celso de Mello, manifestaram-se, no mesmo julgamento, em sentido contrário. <sup>57</sup> Vejamos:

A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF (proibição de instituir imposto sobre ‘livros, jornais, periódico e o papel destinado à sua impressão’) não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles compreendidos no significado da expressão “papel destinado a sua impressão”. Com esse fundamento, julgando recursos extraordinários provenientes dos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, o Tribunal afastou, por maioria de votos, a pretensão dos

<sup>54</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 495385 AgR/SP. Rel. Min. Eros Grau, j. 29 set. 2009, DJe 22 out. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>55</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 174476. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26 set. 1996, DJ 12 dez. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>56</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 394.

<sup>57</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 261.

recorrentes (empresas jornalísticas) de excluir a incidência do ICMS a entrada das seguintes mercadorias, importadas do exterior e utilizadas na produção e distribuição de jornais: solução de base alcalina concentrada, motor de corrente contínua, *drive* de retificação de corrente e tiras de plástico para amarrar jornais. Vencidos os Ministros Carlos Velloso, relator, Marco Aurélio e Celso de Mello que estendiam a imunidade a todos os insumos necessários à produção de jornais. Precedente citado: RREE 174476-SP e 190761-SP.<sup>58</sup>

Não obstante, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece como imunes os insumos que possam se enquadrar no conceito de papel, quais sejam, o papel para impressão, papel fotográfico, papel telefoto e demais tipos.<sup>59</sup> Passemos ao julgamento do Recurso Extraordinário:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA.

O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em conseqüência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. - Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalecente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade. - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 174476. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26 set. 1996, DJ 12 dez. 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>59</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 261.

<sup>60</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 327414 AgR/SP. Rel. Min. Celso de Mello, j. 07 mar. 2006, DJe 11 fev. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

Mas, a doutrina acertadamente não acolheu a imunidade de um único insumo, a saber, o papel e suas espécies, incluiu também os serviços que integram o processo de produção e os materiais nela utilizados.<sup>61</sup>

Outra questão polêmica repousa na discussão acerca da incidência da imunidade sobre outros veículos de ideia que não o papel, tais como os disquetes, CDs e fitas de vídeo de conteúdo didático. Não há que ser vislumbrado óbices à imunidade desses meios de informação, visto que a proteção da liberdade de expressão deve ser voltada à efetividade e à concreção do Estado Democrático de Direito.<sup>62</sup> O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se posicionou a respeito do assunto:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM.

1 - O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-Rom, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, porquanto isto não desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação.

2 - Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber ( art., 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.).<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 394.

<sup>62</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 201.

<sup>63</sup> TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA QUARTA REGIÃO. Segunda Turma. Apc 1998.04.01.090888-5. Rel. Juiz Federal João Pedro Gebran Neto, j. 03 ago. 2000, DJ 10 out. 2000. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.



A imunidade prevista nessa alínea é objetiva, não se estendendo às empresas jornalísticas ou de publicidade, editoras, autores, livreiro e comerciante, que permanecem sujeitos à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos.<sup>64</sup>

## 1.6 Os fundamentos da imunidade

As imunidades previstas na Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar, da Constituição Federal, têm como fundamento a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes, objetivando conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições, como por exemplo, a liberdade religiosa, o exercício da liberdade sindical, a liberdade de organização partidária, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc. Atuam como um poderoso fato de contenção do arbítrio do Estado.<sup>65</sup>

Na verdade, as limitações ao poder de tributar como direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas, insuscetíveis de supressão ou excepcionalização, mesmo que por Emenda Constitucional. A Lei Maior é clara em seu art. 60, § 4º, quando dispõe: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV. os direitos e garantias individuais”.<sup>66</sup>

O próprio Supremo Tribunal Federal também reconheceu que as limitações ao poder de tributar constituem direitos e garantias individuais do cidadão enquanto contribuinte, atraindo a incidência do já referido art. 60, § 4º, IV, da CF.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 256.

<sup>65</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 147.

<sup>66</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 112.

<sup>67</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 2551 MC-QO/MG. Rel. Min. Celso de Mello, j. 02 abr. 2003, DJ 20 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

Entretanto, é bom frisar que nem todas as limitações podem ser consideradas direitos e garantias individuais. Temos, como exceção, a imunidade recíproca, que não representa diretamente garantia de direito ou liberdade pública do contribuinte. Ainda assim, permanece insuscetível de supressão ou excepcionalização por Emenda Constitucional, posto que esbarra em outra limitação imposta pelo art. 60 da CF, qual seja, a mencionada no § 4º, inciso I: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I. a forma federativa de Estado”.<sup>68</sup>

## 1.7 A aplicabilidade da norma de imunidade

As normas jurídicas delimitativas da competência dos entes políticos da Federação são indiscutivelmente auto-aplicáveis. No entanto, a doutrina e o STF têm tomado posicionamentos opostos quando a norma exige regulamentação, principalmente quando seu texto se refere expressamente aos requisitos e/ou condições estabelecidas em lei. A doutrina preconiza, na sua grande maioria, a auto-aplicabilidade, mesmo diante desses casos. Porém, o STF entende de forma contrária.<sup>69</sup>

## 1.8 A interpretação da norma de imunidade

Quanto à interpretação da norma de imunidade, doutrina e jurisprudência caminham justas entendendo que ela desse ser ampla. Diferentemente, a norma isentiva só comporta interpretação literal, pois é exceção feita pela própria regra jurídica, não podendo o interprete ampliar o seu âmbito de incidência.<sup>70</sup>

O Supremo Tribunal Federal consignou que a interpretação da imunidade é extensiva, porque visa proteger não só o contribuinte, mas os ideais vislumbrados pelo

---

<sup>68</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 388.

<sup>69</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 242.

<sup>70</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 241.

constituinte. Tal entendimento já existia na Constituição Federal de 1969, que assim asseverava:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALÍNEA 'D'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege.

## 2 IMUNIDADE RECÍPROCA

### 2.1 Introdução

O art. 150, inciso VI, alínea *a* da Constituição Federal assegura entre as pessoas de direito público interno a imunidade fiscal recíproca, vedando à união, aos Estados-Membros, ao Distrito e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.<sup>71</sup>

A Constituição Federal adotou como forma de Estado o federalismo, configurada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional.<sup>72</sup>

O princípio do federalismo, que tem como signo o respeito, a solidariedade e fidelidade entre os Estados, constitui basicamente o alicerce da imunidade recíproca. O princípio informa que tanto as descentralizações político-jurídicas regionais e locais (Estados e Municípios), como a Federação (ou União), têm natureza estatal, guardando cada ente autonomia política que lhes foi institucionalmente conferida.<sup>73</sup>

As descentralizações políticas conduzem necessariamente a uma descentralização jurídica. Mas, adentrando na questão jurídica, aferiremos o inverso: a descentralização jurídica corresponderá à política, uma vez que o poder estatal é mera validade e eficácia da ordem jurídica. Não obstante, convém ressaltar que essas descentralizações não pode se dá ao extremo, pois quando adotada de forma radical resultam

---

<sup>71</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 184.

<sup>72</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>73</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

em efeitos desastrosos, por vezes opostos àqueles almejados. O rigorismo da descentralização conduziria, por exemplo, ao desmembramento total das comunidades em ordens jurídicas independentes e soberanas. Por isso, há sempre uma relação quantitativa entre descentralização e centralização, nunca ocorrendo cada fenômeno em seu grau máximo, e sim numa relatividade.<sup>74</sup>

Analisemos a importância de focar a descentralização e o federalismo. Versar sobre descentralização dinâmica no sistema rígido brasileiro significa federalismo, que, por sua vez, conduz às regras imunitórias de reciprocidade.<sup>75</sup>

A descentralização dinâmica, em um Estado do tipo federal, tem como corolário lógico e necessário a isonomia das ordens jurídicas central, estadual e municipal. Essa mesma descentralização é característica essencial do federalismo, e este federalismo compõe basicamente a imunidade recíproca.<sup>76</sup>

Daí surge toda a importância desse trinômio descentralização-federalismo-imunidade, então vejamos: se a Constituição Federal ao determinar a competência tributária dos entes federativos, discrimina as receitas que compõem os três níveis de governo do Estado Federal, impedindo qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência de um com o outro; e se, como visto na descentralização dinâmica, os tributos de competência dos Estados devem ter origem em fonte jurídica estadual, e, conseqüentemente, os atribuídos aos Municípios nascem de atos do Poder Legislativo municipal, torna-se totalmente descabível cogitar hierarquização ou relação de supre-ordenação de um poder parcial sobre o outro, pois se assim fosse quedaria a isonomia entre as ordens jurídico-estatais, prejudicando toda a

---

<sup>74</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>75</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>76</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

descentralização dinâmica, e, com ela, o federalismo, conduzindo ao falecimento da imunidade intergovernamental recíproca.<sup>77</sup>

A subordinação existente limita-se a uma subordinação das três ordens parciais, quais sejam, central, estadual e municipal, a ordem jurídica nacional, que tem como expressão mais evidente as normas constitucionais e as normas gerais de Direito Tributário. Aquela explicitamente consagradora da imunidade recíproca em seu art. 150, inciso VI, alínea *a*.<sup>78</sup>

## **2.2 Princípios do federalismo e da capacidade contributiva na imunidade recíproca**

### *2.2.1 Princípio do federalismo*

O princípio do federalismo tanto norteia a distribuição de renda e poder tributário, positivamente conferido às pessoas estatais, como também dá sentido à imunidade recíproca.<sup>79</sup>

A imunidade recíproca é inerente ao princípio federal, assentando-se na autonomia das pessoas estatais, pois é da própria essência do pacto federal a imunidade recíproca dos entes que o compõem, porque sendo a federação uma associação de Estado, que se encontram no mesmo plano, não há que se falar em relação de súdito para soberano.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

<sup>78</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>79</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 387.

<sup>80</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 184.

Como bem salienta o Supremo Tribunal Federal “o fundamento político da imunidade constitucional recíproca – e a Constituição é documento político – dos entes públicos foi indestrutível, à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíproca”.<sup>81</sup>

Em decorrência desse princípio as relações entre os entes políticos são relações de coordenação e não de subordinação; de justificação e não de superposição.<sup>82</sup>

A imunidade tributaria recíproca tem sido consagrada no direito constitucional brasileiro como um dos dogmas básicos do Estado Federal, intangível em face da expressa previsão do art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, onde o legislador constituinte determinou a impossibilidade de qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir a Federação.<sup>83</sup>

### *2.2.2 Princípio da capacidade contributiva*

Há uma corrente doutrinária que prefere fundamentar a imunidade recíproca na ausência de capacidade contributiva.<sup>84</sup>

O princípio da capacidade contributiva ou econômica é o parâmetro que deriva da natureza ontológica e teleológica das coisas, para regular e impedir as exacerbações do fiscalismo. Se o Estado-fisco tem o direito público-constitucional-tributário a uma participação, em razão da obrigação de cada um concorrer para o custeio dos bens e serviços públicos, de outro lado, o Fisco não pode exigir mais do que o razoável e legítimo, ou seja, a

---

<sup>81</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AC 1549 MC-QO/RO. Rel. Min. Celso de Mello, j. 13 fev. 2007, DJe 26 abr. 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>82</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>83</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 243.

<sup>84</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

participação deve ser proporcional à riqueza do contribuinte, segundo os parâmetros da lei, de modo que jamais alcance ou absorva a substância.<sup>85</sup>

Quando o Constituinte de 1988 optou pela inclusão, no portal da Constituição do Brasil, do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental, basilar ou pressuposto fático e *sine que non* para a instituição, pretensão, lançamento, exigência, interpretação e aplicação de qualquer imposto, tornou o Sistema tributário Nacional rico, munido com novas instrumentalidades e operacionalidade para impedir excessos de fiscalismo.<sup>86</sup>

Na Alemanha, exponencial na elaboração científica do Direito Tributário, este princípio está tão arraigado, que vem sendo uniformemente obedecido pela jurisprudência, e, até hoje, não foi preciso ser jurisdicizado, mesmo porque é um pressuposto de fato para a instituição do imposto. Fundamentar a imunidade recíproca no princípio da capacidade contributiva representa dizer que não se pode reconhecer nas atividades, rendas ou bens essenciais às tarefas das pessoas políticas e de suas autarquias lucro ou especulação.<sup>87</sup>

Ademais, que tem noção de Direito Positivo ou Dogmática, de Ciência e, sobretudo de Filosofia do Direito Tributário, conhece que o princípio fundante, que rege o fenômeno da tributação em relação ao imposto, é o de que somente pode ser base de cálculo do fato gerador os fatos, situações ou relações fáticas de conteúdo econômico ou expressivo de riqueza.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 60.

<sup>86</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 40.

<sup>87</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

<sup>88</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 134/135.



Portanto, sobre as pessoas estatais, o universo de seus bens, atividades ou serviços não pode incidir e não incide qualquer imposto *in pecúnia*, porque, nos termos da Constituição, seus bens e serviços já são afetados integralmente ao custeio de suas finalidades essenciais, não podendo ficar sujeitos ao *bis in idem* nem a bitributação.<sup>89</sup>

### 2.2.3 *Harmonia dos princípios do federalismo e da capacidade contributiva*

Embora a ausência de capacidade econômica seja a alguns doutrinadores suficiente para justificar e deduzir a imunidade recíproca, não devemos usá-la exclusivamente, visto que também serve para explicar a imunidade dos partidos políticos, dos sindicatos, das instituições de educação e de assistência social, pois as imunidades previstas nas alíneas *a, b, c e d*, do inciso VI, do art. 150, da CF, atendidas as disposições do art. 14 do CTN e os parágrafos do próprio art. 150, são situações, por sua natureza ou finalidade, constitucionalmente reconhecidas sem capacidade econômica ou contributiva.<sup>90</sup>

Na verdade, a imunidade recíproca replica a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, quais sejam, o princípio federal e o princípio da inexistência de capacidade contributiva das pessoas estatais, condicioná-la apenas a ausência de capacidade contributiva, restaria tornar empobrecida em sua importância. Melhor seria dizer: a imunidade recíproca traçada por nossa Constituição Federal não deve se fundamentar em um ou noutro princípio, mas em duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

<sup>90</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

<sup>91</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

## 2.3 Princípio da supremacia do interesse público na imunidade recíproca

A imunidade recíproca, segundo Derzi, pode ainda ser deduzida do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, conferindo vantagem aos bens, ao patrimônio, às rendas e aos serviços dos entes estatais, como meio para viabilizar o exercício de suas funções públicas, sobre as quais não se pode falar em desempenho econômico lucrativo.<sup>92</sup>

O patrimônio, as rendas e os serviços por estarem exclusivamente voltados aos interesses da coletividade, e serem considerados instrumentalidade de governo, põem as pessoas estatais em situação de não sujeição ao dever de solidariedade no pagamento de impostos.<sup>93</sup>

O princípio da supremacia do interesse público é decorrência natural das instituições adotadas em nosso País, não se encontra expressamente enunciado no texto constitucional. O princípio indica que nas relações jurídicas nas quais o Estado figure como representante da sociedade, deverá prevalecer o seu interesse em detrimento de outrem, respeitando sempre os direitos e garantias individuais expressos na Constituição.

## 2.4 Abrangência da imunidade recíproca

A Constituição em seu § 2º, do art. 150, prevê que a vedação a instituição de impostos é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, não tendo essas tarefas caráter especulativo ou voltadas ao desempenho

---

<sup>92</sup> DERZI, Misabel. **Competência tributária**. São Paulo: Del Rey, 2011, p. 101.

<sup>93</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 244.

econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva.<sup>94</sup>

Segundo o § 3º, do art. 150, da Lei Maior, a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.<sup>95</sup>

É o caso das empresas públicas e das sociedades de economia mista, que atuam em regime próprio das empresas privadas, e, por isso, não são alcançadas pela imunidade recíproca. Também estão excluídos os serviços públicos concedidos.<sup>96</sup>

A parte final do § 3º, art. 150, da CF, preceitua que a imunidade recíproca não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Essa dedução advém do fato que, embora juridicamente há a consideração de que na transmissão de um imóvel pode figurar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na transação, na maioria das vezes os encargos são suportados pelo adquirente. Assim, imóveis que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios alienem a terceiro não imune, deverá sofrer a incidência dos impostos devidos, mesmo que a propriedade ainda não tenha sido transferida, arcando o adquirente com toda carga tributária.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 184.

<sup>95</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 185.

<sup>96</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 285.

<sup>97</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 388.

O Supremo Tribunal Federal expôs, na Súmula 583, seu entendimento acerca do IPTU: “Promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome da autarquia é contribuinte de Imposto Predial e Territorial Urbano”.<sup>98</sup>

Os particulares que tenham direitos reais em bens das entidades públicas, créditos ou rendas de outrem contra tais entidades não serão abrangidos pela imunidade recíproca, como ocorria nos regimes das Constituições de 1891 e de 1934. O benefício também não se estende aos altos funcionários públicos, magistrados, parlamentares ou militares com relação ao imposto de renda sobre remunerações e proventos, disposição adotada na Constituição de 1969.<sup>99</sup>

Então, cabe não somente ao Fisco, no momento da aplicação do imposto, bem como aos julgadores, na apreciação da causa, perquirir quais as repercussões dos impostos sobre o patrimônio público quando da interpretação da extensão da imunidade recíproca, levando em conta que, sendo esse patrimônio instrumento governamental, não será símbolo de capacidade econômica, como também não se sujeitará ao princípio da solidariedade no pagamento do imposto, posto que já é próprio da coletividade.<sup>100</sup>

## **2.5 Imunidade recíproca entre os Estados, entre os Municípios ou entre Estados e Municípios**

Demonstramos, em linha atrás, que a imunidade intergovernamental recíproca é resultado da forma federativa de Estado, proporcionando autônima, harmonia

---

<sup>98</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 190.

<sup>99</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 388.

<sup>100</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 242.

solidaria e fidelidade entre as pessoas políticas. É, inegavelmente, dentre todas as imunidades, a que mais se destaca.<sup>101</sup>

Sob o manto da solidariedade e respeito recíprocos, e também diante da isonomia reinante entre os entes políticos, a Lei Maior impede a imposição recíproca, pois inexiste sujeição de um ente para com o outro, ou, como dito antes, não há relação de súdito para soberano. A Constituição Federal de 1988 repele a tributação de imposto, o que não se dá com taxas e contribuições, entre as diversas esferas de governo, sejam elas entre Estados-Membros, entre Municípios ou entre Estado e Municípios ou vice-versa.<sup>102</sup>

A imunidade concedida aos entes estatais, em face do princípio federal, não pode ser atingida nem mesmo por emenda constitucional, e ainda que não estivesse explicitamente consagrada na Carta Maior, seria palco de considerações.<sup>103</sup>

Indiscutivelmente, tornar-se-ia absurdo e contraditório dizer que os entes institucionais gozam de autonomia, pautada na isonomia e na forma federativa do Estado, e, ao mesmo tempo, permitir que as mesmas exercitassem suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras.

Tomemos, como exemplo, a edição da Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, que suspendeu as regras imunitórias, especialmente e principalmente a recíproca, relativamente ao imposto sobre movimentação ou transmissão de valores financeiros. Também, ardilosamente, a Lei nº 8.033/90, advinda da Medida Provisória nº 160/90, editada no então Plano Brasil do governo Collor, determinou a incidência de IOF sobre as aplicações

---

<sup>101</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

<sup>102</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 184.

<sup>103</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

financeiras feitas pelos Estados, Municípios e suas autarquias, afrontando claramente a Constituição Federal em seu art. 150, VI, *a*.

Louvavelmente nosso Pretório Excelso retirou do ordenamento jurídico a Emenda Constitucional 03/93, declarando, em sua composição plena e pela unanimidade de seus membros, a inconstitucionalidade da Emenda, via ação declaratória de inconstitucionalidade, no mesmo ano de 1993, na parte em que versa ofensa ao princípio do federalismo e à isonomia das pessoas estatais.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 913 MC/DF. Rel. Min. Moreira Alves, j. 18 ago. 1993, DJ 05 mai. 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

## 3 A IMUNIDADE RECÍPROCA E OS REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS DA ENERGIA ELÉTRICA

### 3.1 Introdução

A imunidade recíproca conferida pela Magna Carta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, objetiva proteger o patrimônio, os bens e os serviços dessas pessoas político-constitucionais, com fulcro nos princípios do federalismo e da capacidade contributiva, constituindo reiteração expressa da isonomia das três ordens políticas parciais.

105

Para o desenvolvimento das atribuições previstas na Constituição em seu Título III – Da Organização do Estado, as pessoas políticas utilizam-se de alguns serviços, dentre eles o de energia elétrica. Os serviços de energia elétrica são explorados diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão dada pela União a terceiros, consoante dispõe o art. 21, inciso XII, *b*, da CF.

O poder concedente, mediante contrato de concessão, autoriza à concessionária a cobrança de uma tarifa para o fornecimento de energia elétrica, que remunerará todos os seus custos. Determina, ainda, a cobrança do ICMS, que não integrará o preço tarifado, nem a receita da concessionária, sendo cobrado como um *plus*. A concessionária figura nessa relação como mera arrecadadora.

O ponto nevrálgico do tema reside na questão do ônus tributário do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica aos entes políticos, posto que a imunidade

---

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.

recíproca que lhes foi constitucionalmente conferida rechaça a imposição de qualquer imposto.<sup>106</sup>

Doutrina e jurisprudência vêm travando grande batalha acerca do alcance desta regra imunitória sob os mais variados argumentos, sem, entretanto, dispensar a devida importância à supremacia constitucional como garantia do Estado Federal, fragilizando, com isso, os mecanismos de contenção do arbítrio estatal.

### **3.2 A energia elétrica**

A energia elétrica antes da Constituição Federal de 1988 estava no campo de incidência dos impostos da União. Após o advento da Carta de 1988, tais operações passaram a constituir fato gerador do ICMS.

A Constituição de 1946, que foi a primeira Carta a disciplinar a matéria, dispôs, em seu art. 15, inciso III, sobre tributação da energia elétrica da seguinte forma:

Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:  
III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais e à energia elétrica.

Nessa mesma Carta, a energia elétrica dava-se de forma monofásica, atendendo pelo nome de imposto de consumo. A esse respeito, vejamos o art. 3º da Lei n.º 2.308/54:

Art. 3º A energia elétrica entregue ao consumidor é sujeita ao imposto único, cobrado pela União sob a forma de imposto de consumo, pago por quem a utilizar.

---

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 287.



Na atual Constituição a energia elétrica é considerada, para fins de tributação, como uma mercadoria e sua produção, importação, circulação, distribuição ou consumo, configuram hipóteses de incidência do ICMS.<sup>107</sup>

A energia elétrica pode ser alcançada pelo ICMS em cada operação, uma simultaneamente com outra, ou todas ao mesmo tempo, desde que seja obedecido o princípio da não-cumulatividade<sup>108</sup>, ou seja, deverá ser compensado em uma dessas operações o montante cobrado nas anteriores.

Em nosso direito positivo o código penal vem, em seu art. 155, § 3º, equipara a energia elétrica à coisa móvel, com o intuito de que sua subtração seja tipificada furto.<sup>109</sup>

### 3.3 O ICMS

O ICMS tem previsão legal na Constituição Federal em seu art. 155, inciso II, quando preceitua que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.<sup>110</sup>

É, pois, um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, instituído mediante lei ordinária. Excepcionalmente, na iminência ou no caso de guerra

---

<sup>107</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 373.

<sup>108</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 429.

<sup>109</sup> Art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel:

(...)

§ 3º - Equipara-se à coisa móvel a energia elétrica ou qualquer outra que tenha valor econômico.

<sup>110</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 601.

externa, e quando da existência de território federal, poderá a União criar o ICMS, conforme previsões constitucionais dispostas nos arts. 154, II e 147. <sup>111</sup>

O ICMS advém da junção de seis impostos, quais sejam, o antigo ICM; os três impostos únicos federais sobre (a) energia elétrica, (b) combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e (c) minerais; e, os de serviços de (a) transporte e (b) comunicações em geral, que também eram tributados pela União. <sup>112</sup>

Para esses impostos, aglutinados dos o mesmo rótulo, não pode ser dispensado o mesmo tratamento jurídico, pois não se deve equiparar às operações relativas à circulação de mercadorias, que envolvem obrigações de dar, às operações de prestação de serviços, que envolvem obrigações de fazer. <sup>113</sup>

O ICMS incide sobre a realização de operações de circulação de mercadorias. A tributação não se dá sobre a mercadoria, mais sim sobre a *operação* relativa *circulação de mercadoria*, *in casu* a operação de circulação de energia elétrica. Essa circulação não pode ser meramente física, há de ser também jurídica. A circulação jurídica consiste na transferência da posse ou da propriedade da mercadoria. <sup>114</sup>

Carrazza, então, resume o surgimento do imposto proseando da seguinte maneira “o ICMS descende diretamente do ICM, da Constituição de 67/69, que, por sua vez,

---

<sup>111</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 363.

<sup>112</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 602.

<sup>113</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006, p. 427/428.

<sup>114</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 341.

descendia do IVC, da Constituição de 46. Podemos até, a título ilustrativo, estabelecer uma ‘genealogia’: o IVC gerou o ICM, que gerou este primeiro ICMS”.<sup>115</sup>

### *3.3.1 O fato gerador do ICMS na energia elétrica*

O fato gerador do ICMS sobre a circulação de energia elétrica, nos termos da Lei Complementar n.º 87/96, considera-se ocorrido na saída do produto do estabelecimento gerador, ou distribuidor, para qualquer outro estabelecimento, excepcionando-se apenas o caso de fornecimento para outro Estado da Federação, em razão da imunidade prevista no § 2º do artigo 155, da CF.<sup>116</sup>

Não obstante, a saída do produto por si só não constitui situação fundamental à incidência do imposto, posto que se torna imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil.<sup>117</sup>

### *3.3.2 A base de cálculo do ICMS na energia elétrica*

As empresas concessionárias de energia elétrica, na condição de substituto tributário, são as responsáveis pelo pagamento do ICMS incidente sobre as operações internas e interestaduais de energia elétrica, efetuando-se o cálculo sobre o preço praticado na operação final. Carrazza ensina que “a base de cálculo possível do ICMS [...] é o preço da

---

<sup>115</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 237.

<sup>116</sup> Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

<sup>117</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 368.

energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer, o valor da operação da qual decorra a entrega desta mercadoria ao consumidor final”.<sup>118</sup>

O ICMS não pode ter base de cálculo diversa do valor da operação geradora da entrega da mercadoria ao consumidor. O preço consiste parte imprescindível ao cálculo do ICMS, não admitindo qualquer incremento ou majoração. Não deve ser incluído na base impositiva as multas, juros e encargos cobrados pela inadimplência, porque estes fatores possuem natureza diversa do fator gerador do imposto e a sua cobrança depende de evento futuro e incerto, sobrevivendo de fato posterior à incidência do imposto.<sup>119</sup>

### *3.3.3 A alíquota do ICMS na energia elétrica*

A alíquota do ICMS incidente sobre a energia elétrica equivale a um percentual sobre o valor do fornecimento, sendo fixado de acordo com a lei de cada pessoa política tributante, observando-se os tetos definidos mediante resolução do Senado.<sup>120</sup>

O Senado Federal, mediante resolução de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por maioria absoluta, definirá as alíquotas que serão aplicadas às operações interestaduais e de exportação, conforme dispõe o art. 155, § 2º, inciso IV, da CF.<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 242.

<sup>119</sup> ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS – Ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 158.

<sup>120</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 239.

<sup>121</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 375.

### 3.4 A imunidade recíproca e a incidência do ICMS sobre a energia elétrica

A Imunidade recíproca, como explícita limitação ao poder de tributar, retira a competência impositiva estadual e distrital, por carecerem, pois, de soberania para gravar, via impostos, o patrimônio, renda ou serviços das demais pessoas estatais. Não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre o outro, porque, se assim fosse, a descentralização dinâmica, característica essencial do federalismo, estaria prejudicada.<sup>122</sup>

A Constituição ao fixar como forma de Estado o federalismo, fez surgir a isonomia entre as pessoas componentes da Federação, quedando qualquer expressão de supremacia imposta de uma pessoas política sobre outra, tornando impossível a determinação recíproca de impostos na vigência do regime federal.<sup>123</sup>

“A exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor desse poder”, acentuam Ataliba e Barreto.<sup>124</sup>

Na verdade, a Lei Magna ao estabelecer a regra do art. 150, VI, *a*, teve como propósito afasta qualquer imposto que anulasse ou embaraçasse os meios de ação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para o exercício das atribuições de sua competência.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 246.

<sup>123</sup> ARAÚJO, Jackson Borges de. **Legitimação da Constituição e soberania popular**. São Paulo: Método, 2006, p. 179.

<sup>124</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 84.

<sup>125</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 246.

Nesse sentido, comenta Bonavides que “não conhecemos uma única forma de união federativa contemporânea onde o princípio da autonomia municipal tenha alcançado grau de caracterização política e jurídica tão alto e expressivo”.<sup>126</sup>

Ressalta ainda o STF: “É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição Federal”.<sup>127</sup>

Ademais, mesmo que as Cartas Constitucionais brasileiras não tivessem sucessivamente exposto o tratamento imunitário de reciprocidade, tornar-se-ia imprescindível ser deduzido da descentralização de poder próprio do Estado Federal.<sup>128</sup>

### *3.4.1 Interpretação teleológica e interpretação literal*

A norma jurídica constitucional que versa sobre imunidade recíproca requesta, em sua interpretação, a utilização de método hermenêutico teleológico ou extensivo, posto que deve ser aferida a real intenção do constituinte ao outorgá-la.<sup>129</sup>

O método teleológico investiga os fins colimados pela lei, ou seja, quando o legislador elabora uma lei, parte da ideia do fim a ser alcançado, inspirando à formação dos documentos legislativos os interesses sociais.<sup>130</sup>

Nas normas de imunidade tributária o elemento finalístico é, sobremaneira, importante na determinação do sentido e do alcance das normas jurídicas em geral, e esse

---

<sup>126</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, 117.

<sup>127</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 2056/MS. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30 mai. 2007, DJe 16 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>128</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 148.

<sup>129</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 241.

<sup>130</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 241/242.

elemento não é imutável, cabendo ao intérprete revelar os novos fins que a lei tem por missão garantir. Contrariamente à isenção, a imunidade comporta uma interpretação extensiva, pois o legislador vislumbrou proibir, de forma absoluta, incursões impositivas em setores considerados de superior interesse nacional, favorecendo o sujeito passivo da relação fiscal.

<sup>131</sup> Martins diz “foi intenção do constituinte, no Brasil, não permitir mutilações de qualquer natureza concernente ao referido favor supremo. O favor objetiva, mais do que beneficiar o sujeito passivo da situação, atender superior interesse nacional albergado pela Constituição”.

<sup>132</sup>

Entretanto, ainda se vê com certa frequência a predominância do elemento literal em detrimento, ou mesmo com a completa desconsideração, dos elementos teleológicos ou sistêmico, porém esses importantes elementos da hermenêutica constitucional são sempre lembrados pelos defensores da Fazenda Pública quando sustentam teses convenientes para o aumento da arrecadação. <sup>133</sup>

Ademais, a Constituição não poderá ser interpretada de modo que ameace a organização federal por ela instituída ou que ponha em risco a coexistência harmoniosa e solidária da União, Estados e Municípios. <sup>134</sup>

Então, ao maximizar o potencial de efetividade da norma imunitória teleológica ou extensivamente, constata-se que o real propósito do constituinte, ao estabelecer a incompetência tributária dos entes políticos, foi de obstaculizar sua invasão ou submissão de uns em relação aos outros. E, a subtração de parte das ínfimas rendas dos Municípios através

---

<sup>131</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 211.

<sup>132</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tratado de Direito Tributário, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 158.

<sup>133</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 211.

<sup>134</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 242.

da tributação do ICMS sobre a energia elétrica, configuraria, por parte do Estado, grave violência às regras constitucionais definidoras da imunidade intergovernamental recíproca.<sup>135</sup>

### *3.4.2 Contribuinte de direito e contribuinte de fato*

A balburdia doutrinária e jurisprudencial insurge-se da questão do consumidor figurar na relação jurídica como contribuinte de direito ou de fato. Para aqueles que defendem a legalidade da cobrança do ICMS, o consumidor não é contribuinte deste imposto.<sup>136</sup>

Afirmam, ainda, que a repercussão do ICMS onera exclusivamente os fornecedores de energia elétrica, atuando as pessoas políticas como meros contribuintes de direito, afastando-as da qualidade de contribuinte de fato.<sup>137</sup>

Entretanto, cristalinamente, não é isso que ocorre quando essas pessoas utilizam energia elétrica para o exercício de suas atividades próprias. Esse argumento, aparentemente lógico, não passa de um jogo de retórica, vejamos: a concessionária ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor, assume a condição de responsável pelo recolhimento do ICMS, ou seja, paga o imposto a título de outrem, que é o consumidor final. O consumidor final, na verdade, é o contribuinte do ICMS tanto de direito, porque integra o pólo passivo da obrigação tributaria, como de fato, porque suporta a carga econômica do imposto.

Passemos a um exemplo prático: o Município para poder prestar serviço de saúde e educação, ou seja, para mover a máquina municipal na prestação de serviços

---

<sup>135</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 242.

<sup>136</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 381.

<sup>137</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 381.



essenciais à população, adquire energia elétrica. A concessionária ao processar a retenção do ICMS na nota fiscal da municipalidade, que é, nessa hipótese, o consumidor final, promove mutilação da renda ou patrimônio público, dificultando-lhe o atingimento das suas finalidades institucionais. Indubitavelmente vê-se que o Município é o verdadeiro contribuinte do imposto, e, com base na imunidade recíproca, não pode o Município pagar ICMS nas faturas que consome, pois não poder figurar como sujeito passivo de um imposto do Estado.<sup>138</sup>

Há, indiscutivelmente, nítida repercussão jurídica na tributação do ICMS sobre a energia elétrica. A repercussão jurídica ocorre quando normas jurídicas elegem como sujeito passivo pessoa distinta daquela que realiza o fato tributável, outorgando-lhe meios jurídicos para reter ou reaver o montante do imposto da pessoa que realizou o fato. Em outras palavras, a concessionária é juridicamente eleita sujeito passivo, repassando o valor do ICMS devido da operação ao consumidor, que é quem realiza tributável, posto que a circulação da mercadoria (energia elétrica) só se efetiva com o consumo.<sup>139</sup>

O ICMS não é custo da concessionária fornecedora de energia, seus custos são cobertos pela tarifa, a repercussão dar-se-á no consumidor final. É, de outro modo, dizer que a distribuidora ‘adianta’ o ICMS devido – agora, sim – pelo verdadeiro sujeito passivo: o consumidor final. É, em linguagem mais técnica, responsável tributária, na exata acepção do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, como afirma Carrazza.<sup>140</sup>

---

<sup>138</sup> ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS – Ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 55.

<sup>139</sup> ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS – Ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 55.

<sup>140</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 90.

### 3.4.3 Impostos indiretos

A discussão doutrinária acerca da aplicabilidade da regra imunitória de reciprocidade na tributação do ICMS sobre a energia elétrica repousa não só na dialética dos contribuintes de direito e de fato, mas também traz à baila os impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como é o caso do ICMS, IPI e do ISS.<sup>141</sup>

Predomina opinião no sentido de que tais impostos não seriam alcançados pela imunidade recíproca, sob a malfadada orientação que os efeitos econômicos beneficiariam elementos estranhos ao Poder Público, desviando-se do espírito traçado pela Constituição.<sup>142</sup>

Não obstante, entendemos que se, o Município ao adquirir energia elétrica do Estado, através de sua concessionária, para o desempenho de suas finalidades essenciais não é onerado pelo ICMS, o único beneficiado com a aplicação da regra de imunidade será o próprio Município.<sup>143</sup>

É relação jurídica que se instala entre o pretensor e sujeito devedor, sem haver qualquer participação integrativa de terceiros. Não há repasse do ICMS ao elo seguinte da cadeia de circulação de mercadoria, porque é o próprio Município que arca com o peso da exação na condição de consumidor final, suportando a transferência do ICMS incidente na operação. Sustentar uma interpretação restritiva da norma imunitória recíproca significa cuidar de onerar renda, o patrimônio ou os serviços das pessoas estatais, sem se importar em

---

<sup>141</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 285.

<sup>142</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 246.

<sup>143</sup> ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS – Ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 47.

averiguar quem suportará o encargo do imposto, ou se haverá transferência do peso tributário.

144

A questão é de exame dos fatos, pouco importando se a nomenclatura empregada é de imposto direto ou indireto, se a pessoa que está pagando o imposto for realmente pessoa jurídica de Direito Público interno, deve ser concedida a imunidade.<sup>145</sup> Impõe observar a repercussão ou translação do ICMS sobre o patrimônio público, nos seguintes termos:

“É de se perguntar se uma simples opção técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vetusto como é o imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica”, questiona Coêlho.<sup>146</sup>

Coêlho, que defendia a aplicação restritiva das normas imunitórias, refez seu conceito, cedendo as teses defendidas por Baleeiro, afirmando que em alguns casos concretos dever-se-ia considerar a repercussão para atender a imunidade recíproca. Exemplifica expondo que “quando a Usiminas venda chapas de aço à Marinha Nacional, para consumo próprio, conquanto o contribuinte de *iure* seja a Usiminas, o repasse do ICMS no preço faz da União o contribuinte do imposto, sem dúvida”.<sup>147</sup>

O Ministro Baleeiro, que comungava da interpretação ampla, ao julgar Recurso Extraordinário interposto pelo Município de São Paulo, questionou à época quem iria

---

<sup>144</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 246.

<sup>145</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 97.

<sup>146</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 98.

<sup>147</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 101.

suportar o ônus do Imposto de Consumo nos equipamentos e matérias primas fornecidas ao Serviço Funerário do Município. Seria o Município ou os industriais.

Propõe ainda Coêlho que, em virtude das pessoas políticas e suas autarquias não terem capacidade contributiva, deveriam ser excluídas de qualquer tipo de tributação, e não apenas dos impostos que tivessem por fatos geradores o patrimônio, as rendas ou os serviços, devendo-se proporcionar à imunidade recíproca uma interpretação a mais larga possível.<sup>148</sup>

Nesse diapasão, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, deu provimento à Apelação Cível que reclamava a aplicação do art. 150, inciso VI, alínea *a*, da CF, à autarquia federal relativo às contas de energia elétrica e telefonia:

E M E N T A: CODESP - SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA INCUMBIDA DE EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO DE PORTO MARÍTIMO - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "f") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CODESP COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO - CONSEQÜENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA GOVERNAMENTAL, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIARECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "a") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO- JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CODESP, EM FACE DO IPTU, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOUTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A CODESP, que é sociedade de economia mista, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio,

---

<sup>148</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 102.

serviços de administração de porto marítimo constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea “F”, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”), do poder de tributar dos entes políticos em geral, inclusive o dos Municípios. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do IPTU referente às atividades executadas pela CODESP na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim.<sup>149</sup>

No fornecimento de energia elétrica não importa à concessionária o valor do ICMS que arrecada compulsoriamente do consumidor final, *in casu* os Municípios, posto que é cobrado à parte como um *plus*, seja qual for a alíquota adotada. Não lhe onera, e sim, exclusivamente, o consumidor dos serviços. É, sem dúvida, a lídima repercussão jurídica do ICMS cobrado.<sup>150</sup>

Por isso, não interessa à concessionária discutir a aplicabilidade das normas de imunidade recíproca na tributação do ICMS incidente nas faturas mensais de energia elétrica. Diz Machado Segundo “o preço da energia elétrica é tabelado, sendo acrescido o ICMS após o consumo e o cálculo do preço devido pelo consumidor. Alto ou baixo, o ônus do tributo não é arcado pelo vendedor de energia, que, exatamente por isso, não tem interesse em discuti-lo”.<sup>151</sup>

#### 3.4.4 Patrimônio, renda e serviços em sentido estrito

Os defensores da legalidade da cobrança do ICMS laçam, como última saída, a assertiva de que, ainda que admitissem a imunidade legalmente conferida ao contribuinte-consumidor, a vedação constitucional imposta no art. 150, VI, *a*, faz referência tão-somente ao patrimônio, rendas e serviços e o ICMS é imposto incidente sobre as

---

<sup>149</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 351888 AgR/SP. Rel. Min. Celso de Mello, j. 21 jun. 2011, DJe 22 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>150</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 202.

<sup>151</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 202.

operações de circulação de mercadoria. Alegam, nesse caso, que o Estado não estaria impedido de cobrar o ICMS.<sup>152</sup>

A doutrina apregoa, pautada na interpretação restrita, a aplicabilidade da norma imunitória apenas às situações que tenham por fato gerador o patrimônio, renda ou serviços, mas a Suprema Corte tem reconhecido a imunidade recíproca dos Impostos sobre Operações Financeiras nas aplicações realizadas pelo Município. Ressalte-se que o IOF não tem como fato gerador patrimônio, renda ou serviços, e sim operações de crédito, câmbio, seguros e títulos imobiliários.<sup>153</sup> Vejamos:

TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens do ente público. Recurso não provido.  
154

No mesmo sentido, Melo, com muita coerência lógica, propõe a seguinte assertiva: “a imunidade à tributação do patrimônio não pode circunscrever-se apenas a específicos bens móveis e imóveis, mas também deve resguardar todos os elementos que o integram, especialmente os valores financeiros”.

Indiscutivelmente, o patrimônio da pessoa política também é composto por valores monetários, por isso, abrigado está pela imunidade recíproca.<sup>155</sup> Vejamos *decisum* do STF:

---

<sup>152</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 246.

<sup>153</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 207.

<sup>154</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. RE 213059/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05 dez. 1997, DJ 27 fev. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

<sup>155</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. RE 213059/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05 dez. 1997, DJ 27 fev. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE DE EDUCAÇÃO. APLICABILIDADE CONDICIONADA AO PREENCHIMENTO DE REQUISITOS LEGAIS. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. ÓBICE DA SÚMULA 279/STF. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. À luz da plena vinculação da atividade administrativa da constituição do crédito tributário, eventual e hipotético desvio de finalidade na aplicação do bem não pode ser pura e simplesmente pressuposto. De fato, a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário. No caso em exame, o acórdão-recorrido reconheceu a agravada como sociedade civil sem fins lucrativos, voltada para a administração de instituição de ensino, legitimando, assim, o seu direito à imunidade tributária, conferida pelo art.150, VI, “c”, da Constituição. Portanto, para se chegar a conclusão diversa daquela a que chegou o acórdão recorrido, seria necessário reabrir a instrução probatória, o que encontra óbice na Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>156</sup>

Parte da doutrina, que noutros tempos adotara a tese formal-restritiva, admite, nas entrelinhas da sua mais nova edição doutrinária, que atualmente a jurisprudência da Suprema Corte brasileira vem prestigiando o posicionamento de Baleeiro no que diz respeito à extensão da imunidade recíproca, abarcando impostos outros que não os incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços, incluindo nesse âmbito protetor a imunidade os impostos indiretos. Diz, também, que o Supremo vem admitindo a repercussão tributária sobre a Pessoa de Direito Público, que há tempo era apregoadada pelo saudoso Baleeiro.

Enfim, o ICMS é verdadeiro imposto sobre consumo, e a sua cobrança indevida compromete unicamente os recursos orçamentários dos Municípios, que já são notoriamente parcos para o atendimento de suas finalidade públicas e essenciais, sendo conspurcado pelo gravame imposto pelo Estado, signo de desrespeito à Lei Maior.

---

<sup>156</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 718963/RJ. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 26 out. 2010, DJe 29 nov. 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 10 mar. 2012.





## CONCLUSÃO

Diante de tudo o quanto foi expresso, certos de que o tema não se esgota nessas breves considerações, e respeitando as douras opiniões em sentido contrário, entendemos pela impossibilidade da exigência do ICMS incidente sobre a energia elétrica fornecida as pessoas políticas. Pontuaremos, em poucas palavras, alguns aspectos que contribuíram para alçar essa ideia:

A lógica imanente aos princípios constitucionais do federalismo e da capacidade contributiva aplicável a imunidade recíproca, estratificada no artigo 150, VI, *a*, da Carta de 1988, resguarda a autonomia das pessoas políticas e preserva o seu patrimônio de eventuais investidas tributárias, respaldando o combate à cobrança de ICMS entre as distintas esferas de governo;

A relação jurídica é integrada pelo sujeito pretensor e sujeito devedor, sem interposta pessoa. O consumidor, *in casu* o Município, é o verdadeiro contribuinte do ICMS. O Estado quando confere à concessionária o direito de exigir do Município o ICMS, o faz como um *plus* ao negócio jurídico celebrado, gerando, portanto, consequências assaz relevantes para os cofres públicos do Município;

A interpretação da norma imunitória deve ser ampla, caso contrário a repercussão do ônus tributário será suportada pela municipalidade, que refletirá em seu patrimônio, e causará a debilidade de todo o sistema público posto a serviço da coletividade. O Município não pode sacar recursos do erário para pagar imposto ao Estado;

Quando da tributação da energia elétrica devem ser observadas as peculiaridades que a cerca, não podendo ser impresso àquela tratamento igualitário às demais mercadorias, porque para efeito de incidência do ICMS, a energia elétrica, diferente das demais, não possui etapas de circulação bem delineadas, e seu fato efetiva com o consumo;

O azo do fato gerador deve ser um acontecimento com significado financeiro ou patrimonial que caracteriza uma capacidade contributiva do sujeito passivo, uma vez que é notoriamente pacífico na doutrina que as pessoas políticas são entes desprovidos de capacidade contributiva, quando no exercício de suas atividades essenciais, afastada está a incidência do imposto.

No Estado Democrático de Direito jamais poderia o legislador constituinte juridicizar o desamparo social decorrente da falência governamental ou sequer pensar em, por meio de abuso do poder de tributar, destruir os alicerces dos entes estatais com a gravosa imposição tributária.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Método, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Jackson Borges de. **ICMS – Ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

\_\_\_\_\_. **Legitimação da Constituição e soberania popular**. São Paulo: Método, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel. **Competência tributária**. São Paulo: Del Rey, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 30.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tratado de Direito Tributário, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. RE 213059/SP. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05 dez. 1997, DJ 27 fev. 1998. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AC 1549 MC-QO/RO. Rel. Min. Celso de Mello, j. 13 fev. 2007, DJe 26 abr. 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 351888 AgR/SP. Rel. Min. Celso de Mello, j. 21 jun. 2011, DJe 22 ago. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. AI 718963/RJ. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 26 out. 2010, DJe 29 nov. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 327414 AgR/SP. Rel. Min. Celso de Mello, j. 07 mar. 2006, DJe 11 fev. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 495385 AgR/SP. Rel. Min. Eros Grau, j. 29 set. 2009, DJe 22 out. 2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 1802 MC/DF. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 27 ago. 1998, DJ 13 fev. 2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI 2028 MC/DF. Rel. Min. Moreira Alves, j. 11 jun. 1999, DJ 16 jun. 2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 2056/MS. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 30 mai. 2007, DJe 16 ago. 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 2551 MC-QO/MG. Rel. Min. Celso de Mello, j. 02 abr. 2003, DJ 20 abr. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADIn 913 MC/DF. Rel. Min. Moreira Alves, j. 18 ago. 1993, DJ 05 mai. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 127584 EDv/SP. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 15 out. 2008, DJe 13 nov. 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. RE 174476. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26 set. 1996, DJ 12 dez. 1997. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Súmula 724. Sessão plenária 26 nov. 2003, DJ 09 dez. 2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Nona Câmara de Direito Público. Apc 0024857-07.2010.8.26.0602. Des. Rel. Décio Notarangi, j. 30 nov. 2011, DJ 01 dez. 2011. Disponível em: <http://www.tjsp.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO. Sexta Turma Suplementar. AC 2003.38.00.036693-0/MG. Juiz. Rel. Leão Aparecido Alves, j. 10 out. 2011, DJe 19 out. 2011. Disponível em: <http://www.trf1.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA QUARTA REGIÃO. Segunda Turma. Apc 1998.04.01.090888-5. Rel. Juiz Federal João Pedro Gebran Neto, j. 03 ago. 2000, DJ 10 out. 2000. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br>. Acesso em: 10 mar. 2012.