



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

RODRIGO RODRIGUES DE OLIVEIRA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA SAÚDE FACE A SEGURANÇA JURÍDICA:
UMA BREVE ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG**

FORTALEZA

2019

RODRIGO RODRIGUES DE OLIVEIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA SAÚDE FACE A SEGURANÇA JURÍDICA:
UMA BREVE ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Departamento de Direito Público da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário e Constitucional.

Orientadora: Raquel Cavalcanti Ramos Machado

FORTALEZA

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

O51i Oliveira, Rodrigo Rodrigues de.
A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE ASSISTÊNCIA SOCIAL
NA ÁREA DA SAÚDE FACE A SEGURANÇA JURÍDICA : UMA BREVE ANÁLISE DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG / Rodrigo Rodrigues de Oliveira. – 2019.
57 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2019.
Orientação: Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado.

1. Imunidades tributárias. 2. Instituições de assistência social. 3. Segurança jurídica. 4. Interpretação e
precedentes do Supremo Tribunal Federal. I. Título.

CDD 340

RODRIGO RODRIGUES DE OLIVEIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES PRESTADORAS DE
ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA SAÚDE FACE A SEGURANÇA JURÍDICA:
UMA BREVE ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Departamento de Direito Público da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário e Constitucional.

Orientadora: Raquel Cavalcanti Ramos Machado

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Me. Andre Viana Garrido
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Aos meus pais, Maria Rodrigues de Sousa e Egberto da Silva Oliveira, que me proporcionaram uma educação exemplar e grandes perspectivas de vida.

AGRADECIMENTOS

Como não poderia deixar de ser, os agradecimentos iniciais vão para minha família. Em especial para minha mãe, mulher inspiradora que sempre me apoiou incondicionalmente e me proporcionou uma formação humana e acadêmica exemplares. Seus conselhos me levaram a trilhar o caminho do conhecimento e da ética, por isso lhe devo eterna gratidão.

Ao meu pai, alguém que sempre acreditou no meu potencial e me incentivou em todos os objetivos de vida, dando o suporte necessário para alcançá-los. A ele meu muito obrigado.

A minha namorada e aos meus amigos, por estarem presentes nessa valorosa jornada que foi a graduação. Sem vocês nada disso seria possível, porque o amor e a amizade verdadeira certamente são as mais valiosas das coisas.

Ao Grupo Ágora, que muito me ensinou sobre o trabalho em equipe, as dificuldades de se gerir uma organização e sobre compartilhar sonhos com pessoas extraordinárias, que certamente mudarão esse país para melhor.

À Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, seu corpo docente e quadro de servidores, por terem me aberto um vasto horizonte de possibilidades profissionais, bem como me proporcionado o convívio com pessoas tão fascinantes ao longo dos últimos anos.

A satisfação de concluir a graduação só pode ser comparada a responsabilidade que isso traz. Assim, me despeço dessa importante etapa da vida para iniciar outras ainda mais desafiadoras, sempre com humildade e vontade de melhorar como profissional e ser humano.

A todos que participaram dessa história, meus sinceros agradecimentos!

“O direito é um poder passivo ou pacificado pelo Estado e é sinônimo de poder, pois sem esta participação e legitimação democrática, só resta a violência, a descrença e a barbárie”.
(Hannah Arendt)

RESUMO

O tema da possibilidade de aplicação das imunidades tributárias às instituições prestadoras de assistência social, quando figuram unicamente como contribuintes de fato, portanto fora da relação jurídica tributária, é tratado, no presente trabalho monográfico, sob um viés crítico e embasado nos fundamentos jurídicos intrínsecos e extrínsecos ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 608.872/MG. O tema ganha relevância principalmente porque trata de questão sensível, ainda não totalmente pacificada na jurisprudência pátria e que, futuramente, pode repercutir gravemente na estabilidade do sistema tributário brasileiro, por meio do efeito multiplicador das demandas judiciais, da violação ao federalismo fiscal e a separação de poderes. A metodologia utilizada foi de natureza teórica, que se deu por meio do estudo qualitativo do julgamento destacado, bem como do histórico jurisprudencial do STF e da doutrina sobre a matéria. Nesse sentido, buscou-se investigar se os fundamentos utilizados pelo plenário da Suprema Corte para julgar a controvérsia foram suficientes para exaurir a discussão sobre a matéria, bem como se objetivou a delimitação da teoria interpretativa do Direito Tributário que melhor se adequa ao princípio da segurança jurídica, e que deve ser aplicada aos demais casos em que se discuta a extensão das imunidades tributárias às instituições prestadoras de assistência social na área da saúde, quando não figuram na relação tributária. Por fim, detalhadas as repercussões trazidas pela adoção da teoria substantiva do Direito Tributário no caso concreto, vislumbrou-se que apesar da adoção da teoria interpretativa adequada, o Pretório Excelso não exauriu todos os argumentos jurídicos intrínsecos à matéria debatida, possibilitando que, num futuro próximo, ocorram novos debates sobre o assunto, o que, fatalmente, resgataria o risco jurídico subjacente à flexibilização da proteção conferida pelas imunidades tributárias de natureza subjetiva.

Palavras-chave: Imunidades tributárias. Instituições de assistência social. Segurança jurídica. Interpretação e precedentes do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The issue of the possibility of applying tax immunities to social assistance institutions, when they appear only as taxpayers indeed, therefore outside the tax legal relationship, is treated, in this monographic work, under a critical bias and based on the intrinsic and legal foundations extrinsic to the judgment of Extraordinary Appeal No. 608.872/MG. The theme is especially relevant because it deals with a sensitive issue, not yet fully pacified in the jurisprudence of the country and that in the future may seriously affect the stability of the Brazilian tax system, through the multiplier effect of judicial demands, violation of fiscal federalism and separation of powers. The methodology used was of a theoretical nature, which was based on the qualitative study of the outstanding judgment, as well as the historical jurisprudence of the STF and the doctrine on the matter. In this sense, it was sought to investigate whether the grounds used by the Supreme Court plenary to judge the controversy were sufficient to exhaust the discussion on the matter, as well as the delimitation of the interpretative theory of Tax Law that best suits the principle of legal certainty, and that it should be applied to the other cases in which the extension of the tax immunities to the social assistance institutions in the health area is discussed, when they are not included in the tax relation. Finally, detailed the repercussions brought about by the adoption of the substantive theory of Tax Law in the concrete case, it was glimpsed that despite the adoption of adequate interpretative theory, the Excellency Praetorium did not exhaust all the juridical arguments intrinsic to the matter debated, enabling further discussion on the subject, in the near future, new debates on the subject will occur, which would fatally rescue the legal risk underlying the relaxation of the protection afforded by tax immunities of a subjective nature.

Keywords: Tax immunities. Social welfare institutions. Legal certainty. Interpretation and precedents of the Supreme Federal Court.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgR	Agravo Interno
AI	Agravo de Instrumento
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
CE	Estado do Ceará
CEBAS	Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EDv	Embargo de Divergência
HC	Habeas Corpus
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportações
II	Imposto sobre Importações
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
IRPF	Imposto de Renda Sobre Pessoa Física
ITR	Imposto Territorial Rural
MG	Estado de Minas Gerais
PE	Estado de Pernambuco
RE	Recurso Extraordinário
SC	Estado de Santa Catarina
SP	Estado de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG COMO PARADIGMA	16
2.1	Histórico do entendimento do STF sobre a matéria de imunidades tributárias de natureza subjetiva	17
2.2	As teorias interpretativas do Direito Tributário ponderadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento paradigma	19
2.3	Conceito e classificações de imunidades tributárias.....	21
2.4	A relação jurídica-tributária e a tributação indireta	22
2.5	A classificação econômica do ônus tributário e a relação privada subjacente	25
3	O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO PREMISA FUNDAMENTAL.....	27
3.1	O princípio da legalidade em matéria tributária.....	29
3.2	O princípio da anterioridade em matéria tributária.....	31
3.3	O princípio da irretroatividade em matéria tributária.....	33
3.4	Outros elementos concretizadores da segurança jurídica em matéria tributária	34
4	ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS INTRÍNSECOS AO JULGAMENTO PARADIGMA	36
4.1	A adoção do prisma interpretativo formalista.....	37
4.2	A Casa de Caridade de Muriaé (MG) como contribuinte de fato e a impossibilidade de extensão das imunidades tributárias de natureza subjetiva.....	39

5	SOBRE OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS NÃO EXAURIDOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	41
5.1	A força do precedente e o efeito multiplicador	42
5.2	A iminente afronta ao federalismo fiscal e a separação dos poderes.....	44
5.3	Caminhos alternativos para a disponibilidade orçamentária das instituições prestadoras de assistência social na área da saúde.....	47
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50

1 INTRODUÇÃO

As questões atinentes à tributação das instituições brasileiras prestadoras de assistência social na área da saúde foram recentemente debatidas pelo STF. Esse debate, por sua vez, ganhou importância não apenas pelo fato de atuarem cerca de 1.487 entidades com certificação CEBAS¹ nesse setor (segundo dados do Ministério da Saúde), mas também porque tratou de tema sensível, que interessa a grande parcela da sociedade.

O interesse social envolvido pode ser visualizado pela história da assistência social no Brasil, que teve seu início no ano de 1539, com a instalação da primeira Santa Casa de Misericórdia, instituição que prestava assistência médica gratuita à população carente de Olinda/PE.

Desde então, essas instituições filantrópicas vêm trabalhando na prestação de assistência médica e hospitalar gratuitas à população economicamente hipossuficiente do país. Fato que explica a relevância do tema debatido, posto que a questão tributária repercute diretamente na disponibilidade orçamentária para a manutenção das atividades dessas entidades.

Atualmente, as santas casas e hospitais filantrópicos desempenham papel relevante para o funcionamento do sistema público e suplementar de saúde no Brasil, respondendo por mais de 50% das internações de média e alta complexidade no SUS.

Pela rede de saúde pública, o setor de filantropia também é responsável por executar o maior quantitativo de cirurgias de média e alta complexidade, como procedimentos oncológicos, neurológicos e transplantes, também segundo dados do Ministério da Saúde.

Nesse sentido, o desenvolvimento das instituições prestadoras de assistência social na área da saúde se confundiu com o desenvolvimento do próprio país. Sendo compreensível que o legislador constituinte tenha previsto uma proteção tributária especial para sua atuação, sobretudo porque exercem atividade sem fins lucrativos e com o objetivo de suprir deficiências da prestação estatal.

Outro aspecto que explica a proteção constitucional é a ausência de capacidade contributiva dessas instituições. Por não possuírem finalidade lucrativa, caso suportassem toda

¹ O Certificado de Entidades Beneficentes de Assistência Social - CEBAS é uma certificação concedida pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

a carga tributária envolvida nessa atividade essencial, teriam ainda mais dificuldades financeiras para executarem a prestação dos serviços médicos.

Entretanto, ainda que figurem como entidades albergadas pelo beneplácito constitucional, não deixam de sofrer com a oneração fiscal. Isso porque podem figurar, a depender da relação estabelecida com o fornecedor do serviço ou da mercadoria, como consumidores finais.

E o consumidor final, via de regra, é quem suporta indiretamente o ônus fiscal de toda a cadeia produtiva, não por ação direta do fisco, mas pela translação dos valores cobrados a título de tributo do contribuinte de direito que são embutidos no preço final do produto.

Ademais, importa ressaltar que caso concreto semelhante foi objeto de discussão no II Tax Moot Brazil Competition, competição de âmbito nacional especializada em Direito Tributário. Na oportunidade, os alunos da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, por meio de memoriais escritos, desenvolveram teses a favor e contra a Fazenda Pública.

Tendo a segunda fase da disputa se realizado em Brasília, momento em que os competidores debateram o tema por meio de simulações de sustentações orais perante o STF. Assim, os estudos desenvolvidos para a mencionada competição serviram de subsídio indispensável à investigação que será procedida no presente trabalho monográfico.

Nesse contexto, será analisado o RE nº 608.872/MG, no qual a Casa de Caridade de Muriaé (MG) intentou judicialmente a desoneração tributária do ICMS incidente sobre suas operações de compras de insumos médicos, alegando ser instituição prestadora de assistência social que goza da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88.

Como parte adversa, o Estado de Minas Gerais, rebatendo a tese autoral, argumentou que a instituição filantrópica não figurou na relação tributária estabelecida, motivo pelo qual não deveria gozar da imunidade tributária de natureza subjetiva.

Somado a isso, fundamentou que o aspecto econômico é irrelevante para a solução da controvérsia, visto que a jurisprudência do STF vem adotando a teoria formalista do Direito Tributário para apreciar questões relativas às imunidades tributárias de natureza subjetiva.

Importante ressaltar que o julgado foi escolhido como paradigma, porque deu ensejo ao primeiro acórdão proferido pelo plenário do STF, que versou diretamente sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88 às instituições prestadoras de assistência social na área da saúde, quando figuram meramente como contribuintes de fato. Portanto, o precedente foi selecionado com o objetivo de representar o posicionamento mais recente do tribunal sobre a matéria.

E como parâmetro verificador de assertividade dos fundamentos jurídicos trazidos no acórdão analisado, utilizar-se-á o princípio da segurança jurídica. A utilização desse

parâmetro se justifica, porque o referido princípio atua como um dos principais balizadores do direito positivo, tendo como objetivo central a busca da estabilidade do sistema tributário e consequentemente das relações submetidas a esse sistema.

Assim, por meio de uma investigação teórica, fundada na pesquisa da doutrina especializada, no histórico jurisprudencial do STF sobre a matéria relativa a imunidades tributárias subjetivas, bem como por meio da análise qualitativa dos fundamentos jurídicos intrínsecos e extrínsecos ao julgamento do RE nº 608.872/MG, buscar-se-á responder aos seguintes questionamentos.

Afinal, sob um prisma de fortalecimento da segurança jurídica, o plenário do STF utilizou-se da teoria interpretativa mais adequada no caso concreto? Se sim, a fundamentação jurídica exarada pelo tribunal foi suficiente para exaurir os argumentos jurídicos debatidos e assim preservar a previsibilidade do sistema tributário?

Para definir as conclusões e responder aos questionamentos propostos como objeto de pesquisa, será apresentado, no Capítulo 2, um breve resumo do contexto fático que ensejou a interposição do RE nº 608.872/MG, tendo a demanda se iniciado por um mandado de segurança preventivo impetrado contra ato do secretário da fazenda do Estado de Minas Gerais e se encerrado com a apreciação do recurso extraordinário pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, será destacado o histórico das decisões do STF sobre a matéria, seguido das principais características das teorias interpretativas do Direito Tributário debatidas no julgamento paradigma, bem como os conceitos tributários essenciais para a compreensão da demanda e do debate jurídico.

Ainda nesse sentido, far-se-á explicação sobre como se deu a relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo no caso investigado, o que se entende por norma de hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária, além de como ocorre a translação do ônus fiscal na tributação indireta.

No Capítulo 3, será feita a exposição do conceito e dos demais elementos conformadores do princípio da segurança jurídica, a fim de que se possa fixar uma premissa deste trabalho monográfico, qual seja a de que a análise dos fundamentos jurídicos do acórdão paradigma deve ser procedida sob os primados do referido princípio.

Em seguida, no Capítulo 4, se procederá a um estudo dos fundamentos jurídicos apresentados no julgamento paradigma e se todas as questões controvertidas foram esgotadas na fundamentação proferida pelo plenário do STF.

Já no Capítulo 5, desenvolver-se-á o argumento do efeito multiplicador sistêmico gerado pela criação de um novo precedente, que não foi suficientemente aprofundado pela

Suprema Corte, assim como se indicará outros fundamentos que poderiam ter sido objeto da fixação da tese jurídica, mas não foram suscitados no julgamento.

Ainda neste capítulo, mesmo com a linha interpretativa adotada pelo Pretório Excelso, serão abordados os caminhos alternativos para o aumento da disponibilidade orçamentária das instituições prestadoras de assistência social na área da saúde, visto que esse foi o objetivo real da entidade ao propor a demanda judicial.

Por fim, em sede de considerações finais, será realizado um apanhado geral do contexto fático e dos principais argumentos jurídicos que permearam o debate, seguida de uma análise crítica que responderá aos questionamentos definidos inicialmente como objeto de pesquisa.

2 O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG COMO PARADIGMA

Preliminarmente a análise dos fundamentos jurídicos debatidos no RE nº 608.872/MG, mostra-se essencial o detalhamento fático da controvérsia, destacando-se os conceitos tributários utilizados pelo plenário do STF para a solução da lide.

O caso trata de mandado de segurança impetrado pela Casa de Caridade de Muriaé (MG), que tentou a desoneração do imposto de ICMS que incide sobre suas operações de compras de insumos médicos.

O argumento sustentado para a impetração do remédio constitucional foi o de que figura como entidade protegida pela imunidade tributária de caráter subjetivo prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988, por ser instituição prestadora de assistência social.

Em primeira instância, o juízo concedeu a segurança contra o ato de tributação do secretário da fazenda do Estado de Minas Gerais amparado na interpretação economicista do Direito Tributário, posto que foi valorada a repercussão econômica para efeitos de aplicação da imunidade tributária no caso debatido.

Contudo, houve a interposição de apelação pelo Estado de Minas Gerais, tendo o Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidido pelo não provimento das razões recursais e a manutenção da decisão de primeiro grau por seus próprios fundamentos.

Entendeu a turma julgadora que estava configurada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88, haja vista tratar-se de atividade destinada ao bem comum, notadamente a assistência médico-hospitalar gratuita a população de baixa renda.

Seguindo-se os fatos, foi interposto recurso extraordinário direcionado ao Supremo Tribunal Federal também pelo Estado de Minas Gerais, cuja relatoria ficou a cargo do Ministro Dias Toffoli, tendo sido o recurso conhecido e provido para reformar o acórdão impugnado.

Na fundamentação jurídica do julgamento, os ministros do STF em composição plenária, proferiram acórdão unânime no sentido de encampar a teoria formalista do Direito Tributário para dar solução a controvérsia.

Assim, no caso concreto, a Casa de Caridade de Muriaé (MG), apesar de ser instituição prestadora de assistência social que goza de imunidade nos termos do art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88, foi considerada contribuinte de fato, o que lhe afastou da proteção conferida pelo beneplácito constitucional, conforme a lógica interpretativa adotada pela Suprema Corte.

Consequentemente, foi negado o pedido de desoneração do ICMS incidente sobre as operações de aquisição de insumos médicos da instituição filantrópica, para dar razão às pretensões do Estado de Minas Gerais, que manteve seu direito a cobrança dos valores correspondentes ao imposto.

Feita a contextualização do caso, passa-se a necessária descrição dos institutos tributários e das teorias interpretativas que permearam a demanda, para que ao fim se possa responder se o plenário do STF, no julgamento paradigma, adotou a interpretação mais consentânea com a preservação da segurança jurídica e se exauriu o exame dos fundamentos jurídicos subjacentes à demanda.

2.1 Histórico do entendimento do STF sobre a matéria de imunidades tributárias de natureza subjetiva

O histórico do iterativo entendimento do STF sobre a matéria de imunidades tributárias de natureza subjetiva, evidencia que na maioria das decisões do tribunal, a teoria formalista do Direito Tributário foi adotada como parâmetro interpretativo para fundamentar a solução dos casos.

O primeiro julgado sobre a matéria remonta ao ano de 1964, no RE nº 55.574/CE, de relatoria do Ministro Pedro Chaves, em que o Tribunal Pleno discutiu a abrangência da imunidade recíproca quanto ao pagamento do extinto tributo do selo.

No mesmo ano, foi proferido acórdão no RE nº 54.190/CE, também pelo tribunal pleno e sobre a matéria referida no primeiro acórdão, cuja relatoria ficou a cargo do Ministro Evandro Lins.

Seguindo com o histórico dos julgamentos, procedeu-se uma breve mudança de entendimento em dezembro de 1969, no acórdão proferido no RE nº 68.538/SP, de relatoria do Ministro Barros Monteiro, em que o Tribunal Pleno, seguindo o entendimento do então Ministro Aliomar Baleeiro, concluiu que a imunidade tributária recíproca deveria ser reconhecida no caso em que o ente imune adquirisse mercadoria sujeita ao imposto de consumo, ou seja, enquanto figurava como mero contribuinte de fato.

Contudo, essa tese teve curta duração. Já em setembro de 1970, ao serem apreciados os RE nº 68.097/SP-EDv, RE nº 68.215/SP-EDv e RE nº 67.625/SP-EDv, o órgão pleno reverteu seu entendimento anterior e concluiu que a imunidade tributária recíproca não pode alcançar o ente de direito público adquirente de mercadorias que, na condição de contribuinte de fato, suporta a repercussão econômica do imposto de consumo.

Nos anos seguintes, o entendimento foi ratificado, inclusive com criação da súmula 591/STF, que expressamente enunciou que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Na mesma linha de raciocínio, foram diversos outros julgados, até finalmente ser proferida a decisão plenária, cuja análise se procede, qual seja a do RE nº 608.872/MG, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 23 de fevereiro de 2017.

Todavia, como destacado, essa lógica interpretativa não é unânime, inclusive existindo pensamento divergente cristalizado na Súmula 71/STF, cujo teor evidencia que “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”.

Essa divergência encontra-se na impossibilidade do contribuinte de direito pedir a restituição do tributo indireto pago indevidamente ao fisco, pois o pressuposto que foi seguido pelo STF e deu ensejo a referida súmula, aponta para a necessária verificação da questão econômica para definir se cabe ou não ao contribuinte pedir a repetição do indébito.

Portanto, o entendimento sumulado apresenta flagrante incoerência lógica com a iterativa jurisprudência do tribunal sobre o tema debatido no acórdão paradigma, dado que nesse julgado o plenário do tribunal expressamente rechaçou a necessidade de avaliação da situação econômica do contribuinte para decidir se lhe cabe ou não a aplicação da imunidade tributária no caso concreto.

E sobre essa incoerência lógica, fala Hugo Segundo (2011, p. 45)

Veja-se. No RE 68.741/SP foram fixadas premissas opostas àquelas que orientaram o entendimento firmado em relação à restituição do indébito do tributo considerado indireto (Súmulas 71 e 546/STF). No caso da restituição, como verificado no capítulo anterior, o STF (e, atualmente, o STJ, calcado no art. 166 do CTN) considerou que a realidade econômica deveria ser oposta à forma jurídica, de sorte a permitir a subsistência de uma obrigação fiscal não definida em lei válida. Com efeito, não é outra coisa que se afirma quando se nega ao contribuinte de direito a restituição de

um tributo reconhecidamente indevido, sob a justificativa de que este teria sido repassado ao contribuinte de fato.

O autor, ao dedicar uma obra inteira à investigação das incoerências e contradições do STF na análise da repetição dos tributos indiretos, deixou clara a incongruência de pensamento lógico que por vezes contamina as decisões da Suprema Corte.

Na referida obra, fez-se a identificação de uma tendência uniformizadora adotada pelo tribunal nos últimos anos, mas é notório que essas contradições ainda estão presentes, a exemplo da plena validade do entendimento sumulado em contraposição à tese jurídica firmada no julgamento do recurso extraordinário estudado.

2.2 As teorias interpretativas do Direito Tributário ponderadas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento paradigma

Tão importante quanto o detalhamento do histórico dos julgamentos do STF sobre a matéria de imunidades tributárias subjetivas, é a exposição dos principais pontos defendidos pelas correntes interpretativas mencionadas pelo plenário do STF no julgamento paradigma para que haja um melhor entendimento do caso investigado.

E para alcançar esse objetivo, a análise inicia-se com a diferenciação entre os conceitos de hermenêutica e interpretação. A hermenêutica pode ser vista como a ciência que estuda as características das várias correntes interpretativas possíveis na análise de uma norma jurídica.

Enquanto a interpretação, indica a determinação ou a busca do real significado da norma jurídica ou os efeitos práticos da adoção de uma ou outra significação dentro da limitação imposta pelo texto normativo. Sobre essa diferenciação, escreveu Machado (2004, p.188),

A palavra hermenêutica tem sido por muitos utilizada como sinônimo de interpretação, mas na verdade não se trata de sinônimos. Hermenêutica não significa interpretação, mas teoria da interpretação. Enquanto a interpretação tem por objetivo as expressões do Direito, das quais busca determinar o sentido e o alcance, a hermenêutica tem por objeto o estudo e a sistematização dos métodos, processos ou elementos utilizados na interpretação.

Assim sendo, apresenta-se as principais características de duas das principais teorias interpretativas do Direito Tributário, que se encontram inseridas no espectro do debate jurídico ora investigado.

A primeira, com fundação na doutrina de Hans Kelsen, preconiza que somente o contribuinte de direito pode ser beneficiado pelas imunidades tributárias de natureza subjetiva, pois só ele figura formalmente na relação jurídica tributária com o ente público, pouco importando quem efetivamente suporta o ônus econômico da tributação.

O que a teoria formalista defende é a apuração meramente formal da estrutura obrigacional fiscal, sendo irrelevantes quaisquer repercussões econômicas, políticas ou sociais para a definição da aplicabilidade do benefício da imunidade tributária a quem não participe diretamente da relação tributária, ainda que seja instituição protegida pelo beneplácito constitucional.

Para esse campo interpretativo, haveria uma natural separação entre a ciência jurídica e as demais, visto que o aspecto jurídico deve prevalecer sobre os outros, ainda que isso signifique a oneração de uma instituição que em tese deveria gozar dos benefícios de proteção tributária.

Lastreando esse posicionamento, se destaca lição de Becker (2010, p. 568)

Ora, os conceitos econômicos e terminologia econômica são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da política fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e conceitos jurídicos, são válidos exclusivamente no plano jurídico do direito positivo.

E seguindo essa lógica formal, após a emenda constitucional nº 5, de 21/11/1961, foi editada a Súmula 468/STF, que trouxe expressamente em seu bojo a noção de que a imunidade recíproca, de cunho subjetivo e pensada para garantir a proteção dos entes federativos contra impostos, não era transferível ao particular que celebrava contrato com os entes públicos.

Isso porque, apesar do ônus tributário do antigo imposto federal de selo ser repassado ao ente imune, o sujeito que efetivamente figurasse na relação jurídico-tributária e não gozasse do benefício da imunidade tributária, não poderia ser por ela protegido, ainda que isso significasse a oneração fiscal do próprio ente público.

Noutro giro, sob um viés material, tem-se a denominada teoria substantiva ou econômica do Direito Tributário. Para essa linha interpretativa do Direito Tributário, o que efetivamente importa é o real ônus fiscal suportado pelo administrado, visto que a legislação tributária, quando se presta a efetiva proteção de determinados sujeitos passivos, deve fazê-lo não apenas em relação ao aspecto formal, mas ao material, ainda que para isso tenha que formalmente desonerar um contribuinte que não goza da referida imunidade.

Para essa teoria interpretativa, portanto, um contribuinte de fato mesmo estando fora da configuração formal da relação tributária estabelecida com o fisco, pode gozar da

proteção tributária conferida pelas imunidades, desde que suporte o ônus fiscal dessa relação e seja instituição imune, nos termos do texto constitucional.

2.3 Conceito e classificações de imunidades tributárias

Impende ressaltar que para a compreensão de todos os argumentos suscitados, é fundamental que seja feita alusão aos importantes institutos tributários que fizeram parte da análise jurídica do STF.

Um dos principais conceitos para o entendimento da solução dada pelo Pretório Excelso à questão, é o de imunidades tributárias, que são definidas como verdadeiras normas negativas de competência, ou seja, atuam como balizas delimitadoras da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes federativos.

Ainda quanto às imunidades tributárias, é possível classificá-las em três categorias distintas: subjetivas, objetivas e mistas, de acordo com o parâmetro de proteção do bem jurídico alvo da imunidade.

São subjetivas as imunidades tributárias que existem em razão do sujeito a qual se pretende retirar da esfera de alcance da competência tributária, a exemplo dos partidos políticos, dos entes que compõem a Administração Pública direta (imunidade recíproca) ou das entidades prestadoras de assistência social.

Já as imunidades tributárias de natureza objetiva, relacionam-se diretamente com o bem tributável que é o objeto da limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, como é o caso das imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas 'd' e 'e', da CF/88, relativas a livros, periódicos e produções culturais nacionais, respectivamente.

Sobre as imunidades tributárias pensadas para conferirem proteção às instituições prestadoras de assistência social, impende ressaltar que guardam sua fundamentação nas palavras de Schoueri (2011, p. 393),

Para as entidades assistenciais e de educação, a *ratio* da imunidade está em que educação e assistência social estão entre as funções do Estado. Assim, quando uma entidade privada assume tais tarefas, desincumbe o Estado de executá-las. Exerce, pois, atividade do Estado. Atua, assim, no setor público, em que não cabe cogitar de capacidade contributiva. Afinal, quando a sociedade, livremente, decide organizar uma entidade sem fins lucrativos, destinada à assistência social ou à educação, qualquer imposto que sobre ela incidisse implicaria o desvio de recursos dessas áreas para outras finalidades estatais.

Em síntese, a razão de existência da proteção a essas instituições filantrópicas está fixada na ausência de capacidade contributiva dessas entidades e na natureza pública das atividades que exercem, pois atuam como se fossem o próprio ente público.

Por fim, apresenta-se uma terceira classificação dada pela obra de Carraza (2012), qual seja a relativa à imunidade tributária mista, que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos, bens ou situações.

Um exemplo de imunidade mista é a prevista no art. 153, §4º, da CF/88, que exonera o Imposto Territorial Rural (ITR) para pequenas glebas rurais, definidas em lei quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Assim, definido o conceito de imunidades tributárias, bem como suas classificações indispensáveis à análise crítica da fundamentação jurídica trazida no acórdão paradigma, segue-se com a descrição dos demais aspectos tributários relevantes ao debate.

2.4 A relação jurídica-tributária e a tributação indireta

Sobre a relação jurídica-tributária, é interessante mencionar que, em regra, é estabelecida entre contribuinte (sujeito passivo) e fisco (sujeito ativo), quando há a ocorrência do fato gerador de um determinado tributo, ou seja, da hipótese de incidência tributária no mundo fenomênico.

O ente tributante, que objetiva arrecadação de valores para os cofres públicos, por meio de uma previsão legal e dentre diversas relações sociais estabelecidas, determina algumas hipóteses que se praticadas, geram obrigações tributárias plenamente exigíveis pelo fisco.

Esse desenho institucional, é resultado do desenvolvimento da técnica tributária adotada no país, que tem como objetivo principal a continuidade da execução das políticas públicas por meio da arrecadação de valores, sem que sejam demasiadamente onerados os contribuintes nesse processo.

Dessa maneira, faz-se necessário um maior detalhamento de todos os institutos próprios a esse modelo de tributação, para que se possa definir quem efetivamente merece a proteção tributária das imunidades no presente caso.

O Direito Tributário foi concebido ramo do Direito Público e tem como uma de suas finalidades fundamentais a arrecadação de valores para os cofres públicos. As riquezas tributadas, possuem um objetivo definido: garantir a execução das políticas públicas, sob a lógica do Estado de Bem-Estar Social.

Entretanto, esse ramo jurídico também se faz presente para garantir a proteção do contribuinte contra as possíveis condutas arbitrárias praticadas pelo fisco. Nessa perspectiva, ao longo da história, foram desenvolvidas diversas técnicas de tributação que vislumbraram otimizar esses dois principais fins: garantir a arrecadação do erário e, paralelamente, proteger o contribuinte da arbitrariedade estatal.

Foi nesse contexto que se desenvolveu o conceito de hipótese de incidência tributária. Ou seja, a situação descrita em lei que evidencia riqueza, bem como determinada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no mundo físico, enseja o surgimento de uma obrigação tributária principal.

E por sua vez, o conceito de fato gerador se confunde com o de concretização, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência tributária legalmente descrita pelo legislador, como ensejadora da obrigação de pagar tributos, podendo ser visualizado no art. 114, do CTN.

Os dois conceitos funcionam de maneira sistêmica e conjunta, não há como se praticar um fato gerador de tributo sem uma anterior previsão legal, enquanto a matriz lógica da norma definidora da hipótese de incidência, é a expressão do próprio fato gerador.

Apesar de aparentemente confuso, são institutos indispensáveis à funcionalidade do sistema tributário brasileiro, pois grande parte dos questionamentos feitos pelos contribuintes, em decorrência de irregulares procedimentais, são fundados nesses conceitos basilares.

Quanto ao conceito de obrigação tributária, noticie-se que pode ser extraído da expressa previsão contida no art. 113, §1º, do CTN, como sendo a obrigação que “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

A obrigação tributária, pode ser classificada como principal ou acessória, tendo como elementos diferenciadores apenas a natureza do cumprimento obrigacional. Enquanto a obrigação principal se relaciona ao adimplemento de um tributo ou uma multa tributária, a obrigação acessória está atrelada ao cumprimento de procedimentos que auxiliam a Fazenda Pública na fiscalização do correto recolhimento desses valores, a exemplo da manutenção dos livros empresariais.

Após detalhados os conceitos iniciais para a compreensão da técnica de tributação, é salutar destacar que a relação tributária ocorre na seguinte sequência cronológica: a hipótese de incidência tributária (previamente prevista pelo legislador) ocorre no mundo fenomênico, recebendo o nome de fato gerador e assim faz nascer o dever (obrigação tributária) de pagar o tributo para o contribuinte, enquanto para o fisco nasce o direito de constituir o crédito tributário por meio do lançamento.

Trazendo essa perspectiva para a análise do caso, o vendedor de insumos médicos, ao efetuar a venda para a Casa de Misericórdia de Muriaé (MG), pratica o fato gerador do ICMS, tendo, portanto, o dever de recolher o valor do imposto para os cofres da Fazenda Estadual.

Seguindo-se com o detalhamento dos conceitos essenciais da demanda, apresenta-se os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, sendo de suma relevância diferenciá-

los, pois figuram na base da fundamentação da tese interpretativa encampada pelo plenário do STF.

Inicialmente, tem-se o conceito de sujeito ativo, que se encontra expressamente previsto no art. 119, do CTN, como sendo “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, ou seja, é o ente federativo tributante que exige a exação do contribuinte ou responsável tributário.

Cabe esclarecer, também, que os entes públicos tributantes podem atuar em quaisquer dos três âmbitos federativos: federal, estadual ou municipal. E essa atividade constitui ato plenamente vinculado da autoridade administrativa fiscal, que realiza a cobrança dos tributos sem qualquer discricionariedade.

Noutro polo da relação tributária, tem-se a figura do sujeito passivo, qual seja aquele que formalmente é o contribuinte encarregado do recolhimento dos valores e, em regra, suporta o ônus econômico da tributação incidente sobre os produtos.

Seu conceito encontra-se expresso no art. 121 do CTN, como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Dessa maneira, pode ser sujeito passivo o indivíduo que figura como contribuinte ou responsável na relação com o Poder Público.

Nesse viés, contribuinte é aquele que possui uma relação pessoal e direta com a situação que se confunde com o respectivo fato gerador, enquanto o responsável tributário é aquele que, não possuindo relação pessoal e direta com o fato gerador, é obrigado por lei a pagar o tributo.

Essencial também proceder-se a diferenciação entre tributos diretos e indiretos, visto que tratam de pontos que fundamentam a utilização das classificações econômicas do sujeito passivo na relação tributária.

Os tributos diretos são aqueles que recaem direta e definitivamente sobre o contribuinte (de direito), que suporta a carga tributária sem a possibilidade de transferir o encargo financeiro dentro da relação jurídico-tributária, a exemplo do imposto de renda sobre pessoa física (IRPF).

De forma diversa, os tributos indiretos devem ser considerados como aqueles que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem a translação do encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, a exemplo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Apesar da alusão feita a essa diferenciação dos tributos, parte da doutrina moderna já não a respalda, visto que os tributos (sejam diretos ou indiretos), em regra, sempre são repassados ao consumidor final da cadeia produtiva.

Se o objetivo é majorar os lucros e reduzir as despesas, considerando que a carga tributária gera uma corrosão natural do saldo positivo de dividendos, acaba sendo embutida no preço final dos produtos comercializados, a fim de que os lucros sejam maximizados.

2.5 A classificação econômica do ônus tributário e a relação privada subjacente

Passando-se ao detalhamento acerca de outro importante elemento debatido no acórdão do STF sob análise, expõe-se a classificação econômica dada à sujeição passiva pela doutrina e recorrentemente utilizada nas decisões dos tribunais superiores em matéria tributária.

Essa classificação é dita econômica, porque não se relacionada diretamente com o aspecto jurídico da relação tributária. Em verdade, a legislação tributária brasileira não previu expressamente as figuras que se passa a destacar, pois são conceitos próprios à ciência das finanças.

Nesse diapasão, dois importantes conceitos laureados pela doutrina tributarista brasileira ganharam espaço no debate jurídico: o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. Novamente, não há qualquer subdivisão feita pela legislação tributária quanto ao ônus fiscal suportado, portanto o texto legal trata apenas da figura do contribuinte na relação tributária.

Dessa forma, o conceito de contribuinte de direito/*de jure* é traduzido ao debate como aquele que formalmente estabelece uma relação jurídica-tributária com o fisco ou ainda a pessoa que possua relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador.

Noutro giro, tem-se o conceito de contribuinte de fato ou para os fatos, que foi trazido à discussão jurídica para representar o indivíduo que efetivamente suporta todo o ônus fiscal resultante da cadeia produtiva, mesmo não estando formalmente inserido na relação tributária.

Corroborando esse pensamento, passagem da obra de Becker (2010, p. 569) leciona que

Contribuinte de fato - A pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte “de fato”. Em síntese: contribuinte “de fato” é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada.

Contribuinte de jure - A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo (situado no seu pólo negativo) ao sujeito ativo (situado no pólo positivo). A pessoa que a regra

jurídica localizar no pólo negativo da relação jurídica tributária é o contribuinte de jure. Noutras palavras, o contribuinte de jure é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Em síntese: O contribuinte de jure é a pessoa que sofre a incidência jurídica do tributo acima conceituada.

Isso posto e trazendo esses conceitos para o contexto do julgamento do RE nº 608.872/MG, conclui-se que o vendedor que forneceu os insumos médicos para a Casa de Misericórdia de Muriaé (MG) figurou como contribuinte de direito da relação jurídica-tributária.

Enquanto a instituição prestadora de assistência social por sua vez, se posicionou como contribuinte de fato, visto que apenas suportou o encargo tributário da cadeia produtiva, não estando em relação direta com o fisco estadual.

Paralelo a isso, é salutar mencionar outro relevante aspecto presente no caso estudado. A existência de duas relações jurídicas concomitantemente estabelecidas e não uma, como se pode erroneamente supor.

A primeira relação, foi estabelecida entre o fornecedor de insumos médicos e a Casa de Caridade de Muriaé, no momento em que decidiram suceder a uma relação comercial de compra e venda.

Nessa linha de raciocínio, essa primeira relação teve natureza jurídica de direito privado, pois teve um caráter eminentemente comercial e foi firmada por comum acordo entre as partes. Ademais, as partes estiveram em posições jurídicas equivalentes, podendo ou não aceitar os termos propostos pela parte adversa.

Enquanto a segunda relação, foi estabelecida entre o fornecedor de insumos médicos e a Fazenda Estadual de Minas Gerais, haja vista que ao fazer circular mercadoria (insumos médicos), o vendedor dos produtos praticou o fato gerador do ICMS, e teve, conseqüentemente, que efetuar o correspondente pagamento referente ao imposto.

Essa última relação, diversamente da primeira, possuiu natureza jurídica de direito público. Isso porque foi estabelecida entre um ente público (fisco estadual) e um contribuinte, sem discricionariedade, tendo sido obrigação legal do particular a realização do recolhimento dos valores, nos termos da legislação aplicável.

Assim sendo, as partes não possuíram equivalência de poderes na relação jurídica, dado que o ente tributante tem o poder estatal para fazer valer seus interesses, enquanto o contribuinte apenas é resguardado pelas garantias constitucionais e os direitos fundamentais expressamente previstos na CF/88 e na legislação esparsa.

Findada a descrição dos institutos tributários e das teorias interpretativas presentes na fundamentação jurídica do RE nº 608.872/MG, passa-se a exposição do parâmetro

verificador de assertividade do julgamento, qual seja o princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO PREMISA FUNDAMENTAL

Para que se possa suceder a uma investigação com base nos primados da segurança jurídica, é determinante explicar por que o mencionado princípio, no presente trabalho, será adotado como premissa fundamental e parâmetro verificador da assertividade da fundamentação jurídica utilizada no acórdão paradigma.

O princípio da segurança jurídica se confunde com a principal finalidade do ordenamento jurídico brasileiro. A tarefa de conferir estabilidade e previsibilidade as relações submetidas a determinado regime jurídico é sempre algo a ser buscado, sendo insofismável que esse axioma atua diretamente na manutenção do sistema tributário brasileiro.

Sobre isso, pontua Ávila (2009, p. 110) que,

A segurança jurídica pode fazer referência a um elemento da definição de Direito e, nessa função, ser uma condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico. Nesse sentido, um ordenamento privado de certeza não poderá, por definição, ser considerado “jurídico”.

Ou seja, o primado da segurança jurídica mostra-se como parâmetro ideal para se verificar se o acórdão investigado conferiu ou não maior estabilidade e previsibilidade as decisões judiciais e assim auxiliou a manutenção do sistema tributário brasileiro.

E para iniciar essa conceituação, o estudo da semântica e da semiótica mostram-se imprescindíveis para a correta compreensão dos diversos termos elencados. Ante o exposto, o termo princípio na perspectiva deste trabalho, deve ser considerado conforme a obra de Robert Alexy, que o considera verdadeiro mandado de otimização, ponderável a depender do caso concreto.

E diferentemente dos princípios, ainda de acordo com a citada doutrina, as regras jurídicas estão submetidas a um sistema diverso, de subsunção direta, cuja ponderação não é permitida. Em verdade, quando conflitantes, apenas uma das regras é aplicada em detrimento das demais, conforme o uso adequado da legislação.

Ocorre que a terminologia utilizada pela ampla maioria da doutrina tributarista é confusa, pois adota significados diversos para os termos destacados acima. O ‘princípio’ da segurança jurídica, por exemplo, deveria ser tratado como verdadeira regra.

Essa afirmação faz sentido porque em momento algum poderá ser ignorado, seja na elaboração da legislação tributária, seja na sua aplicação em um determinado contexto ou mesmo quando haja a análise judicial de uma determinada controvérsia.

A segurança das relações jurídicas tributárias, externada no âmbito do direito positivo pelo princípio-garantia da segurança jurídica, é intrínseca ao ordenamento jurídico, pois constitui sua mais cara finalidade, atuando como expressa garantia material assegurada pela Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, afirma Torres (2012, p. 21) em sua obra que

De fato, no passado, a ideia de “segurança” aparecia sempre como “valor” ou “fim” absoluto a ser atingido pelo direito, em uma conotação ontológica e deontológica das noções de “certeza”, “ordem” ou do próprio “Estado”; isso, porém, evoluiu para uma concepção formal do sistema jurídico e, hoje, com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, consagra-se a segurança jurídica como expressiva garantia material, ademais de tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico.

É nessa perspectiva que se propõe a análise da segurança jurídica quando relacionada diretamente às discussões de ordem tributária. Nos termos da doutrina citada, a segurança jurídica se reveste, em sua acepção objetiva, dos atributos da própria legislação, quais sejam o de generalidade, abstração, imperatividade, coercibilidade, ordem e coerência hierárquica.

A generalidade é a característica que melhor expressa a isonomia da legislação em relação aos sujeitos passivos, visto que a norma não possui caráter personalíssimo, sendo preceito de ordem geral dirigido indistintamente a toda coletividade de indivíduos que se encontrem na mesma situação jurídica.

Ao seu lado, a abstração das normas se concretiza com a regulação de modo hipotético e geral das possíveis situações que atraem a incidência do poder normativo, visto que é impossível a realização da regulação taxativa de um diversificado universo de casos concretos possíveis.

Quanto ao atributo da imperatividade, ressalta-se que deve ser encarado como o poder de exigir o cumprimento das normas, independente da vontade e aquiescência do particular destinatário da regulação.

E para tornar possível o exercício da imperatividade normativa, o Estado dispõe do poder coercitivo da norma. Ou seja, a coercibilidade é a autorização, legalmente prevista, para que a Administração Pública faça valer seus interesses, que devem necessariamente se coadunar com as disposições legais que a regulam.

Encerrando a acepção objetiva do princípio da segurança jurídica, descreve-se a ordem e a coerência entre as normas, que representam a conformação das leis com o princípio da supremacia da Constituição e seu natural escalonamento hierárquico, ou seja, determina que as normas são passíveis do controle de legalidade e constitucionalidade.

Noutro olhar, a acepção subjetiva da segurança jurídica em matéria tributária deve ser visualizada como proteção às expectativas dos sujeitos em relação ao conteúdo e a aplicação das normas. Sem esquecer que nos orienta a doutrina de Carvalho (2019),

A interpretação dos princípios, como normas que verdadeiramente são, depende de uma análise sistemática que leve em consideração o universo das regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do Direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas. Desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável.

Nesse viés, Torres (2005, p. 3) também explica que “a segurança jurídica tornou-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade, objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado”.

Por isso, torna-se importante frisar que a proteção às expectativas dos contribuintes não se restringe ao processo legislativo e ao conteúdo material das normas tributárias, mas a todo elemento que influencie na produção de efeitos jurídicos e que possa violar a previsibilidade e a estabilidade do sistema tributário brasileiro.

Realizada a breve descrição das acepções objetiva e subjetiva da segurança jurídica em matéria tributária, passa-se a indicação de alguns subprincípios, assim como outros aspectos que devem ser observados para a concretização do princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

3.1 O princípio da legalidade em matéria tributária

O princípio da segurança jurídica não é norma que se encontra expressamente prevista na legislação tributária brasileira. Todavia, a consecução de uma investigação sistemática do ordenamento jurídico aliada às inúmeras previsões de proteção à expectativa legítima do contribuinte, levam a crer sua existência.

A finalidade central de um Estado de Direito e seus inúmeros mecanismos reguladores é justamente a de conferir máxima segurança jurídica aos particulares, seja na seara penal, administrativa ou tributária.

Dessa maneira, não se pode olvidar os objetivos fundamentais da ciência jurídica tributária, que são externados pelo anseio de garantia da arrecadação de receitas derivadas para a regular execução da máquina estatal, sem se descuidar da proteção do contribuinte quando submetido aos atos de tributação.

Com isso, o princípio que possibilita a regulação de parte das limitações ao poder de tributar estatal, bem como a indispensável proteção do contribuinte frente a atuação ilegal do fisco, é o denominado princípio da legalidade ou da legalidade estrita.

Esse importante instrumento de preservação das garantias fundamentais do contribuinte está proposto de maneira esparsa no art. 97 do CTN, no art. 150, inciso I, da CF/88, além dos princípios fundamentais expressamente previstos em seu art. 5º.

Por análise da legislação destacada, pode-se extrair a definição legal do mencionado princípio, qual seja a de limitação ao exercício da competência tributária, devendo o Estado instituir ou majorar tributos por meio de lei em sentido estrito, não sendo permitido o uso de atos infralegais para essa finalidade.

Assim, deve ser considerado como garantia irrenunciável dos contribuintes, que apesar de estabelecerem relações compulsórias com o fisco em que seu patrimônio e renda são onerados, detêm clareza quanto as hipóteses de incidência, bases de cálculo, alíquotas, modo de cálculo, procedimento administrativo para realização de cobranças, restando preservada a aceção subjetiva do princípio da segurança jurídica.

Nessa linha de raciocínio, até a previsão de exceções ao princípio da legalidade são possíveis, desde que obedecidos os ritos legais e principiológicos preestabelecidos. Posto isso, apresenta-se algumas das exceções contidas na legislação para a aplicação obrigatória do princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Observe-se que as mencionadas exceções se encontram esparsas nos diversos artigos do CTN e na própria CF/88. Entre os exemplos que excepcionam o princípio da legalidade, destacam-se a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (ressalvada pelo §2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional) e a fixação do prazo para recolhimento do tributo, que de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE 172.394/SP e RE 195.218/MG), pode ser livremente estabelecido por meio de decreto.

Outras exceções marcantes à legalidade estrita são as possibilidades de alteração, dentro dos limites legais, das alíquotas dos impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF), bem como da redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE-combustíveis e a definição das alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis.

A maioria das exceções apresentadas são manejáveis por meio de decreto do chefe do poder executivo, pois apresentam características notadamente extrafiscais, ou seja, servem ao interesse público de promover isonomia entre os contribuintes, confundindo-se com a execução de uma política pública fiscal.

Assim sendo, a lógica protetiva por trás do princípio da legalidade estrita não se coaduna com a proibição expressa e obrigatória, em todos os casos, de se modificar os institutos de tributação (base de cálculo, prazo para recolhimento, alíquotas, etc.) por meio de lei.

Na realidade, a aludida proteção significa que os contribuintes devem ter, expressa na legislação, todas as exceções relativas à modificação dos elementos e das possibilidades de tributação. A bem de que não tenham frustradas suas expectativas e, portanto, tenham a possibilidade de se adequar e efetivamente adimplir aos valores cobrados pelo fisco a título de tributos.

3.2 O princípio da anterioridade em matéria tributária

O princípio da anterioridade tributária também compõe o arcabouço normativo fundamental que garante proteção ao contribuinte. Seu teor de contenção da eficácia da cobrança de tributos é essencial para que se possa preservar minimamente a confiabilidade do administrado no sistema tributário.

Isso porque não é razoável imaginar a instituição de tributos seguido de sua imediata cobrança, dado que os contribuintes devem ter garantido um tempo mínimo para planejarem-se e assim suportarem da melhor forma possível a instituição ou a majoração tributária efetivada pelo ente competente.

Traçada essa premissa inicial, noticie-se que o mencionado princípio pode ser subdividido em dois outros, quais sejam o da anterioridade do exercício financeiro e o da anterioridade nonagesimal ou noventena.

O princípio da anterioridade do exercício é previsto no art. 150, inciso III, alínea b, da CF/88 e veda expressamente que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou.

Em resumo, essa norma veda expressamente que o ente tributante, por meio do regular trâmite legislativo, institua ou majore tributos e faça a cobrança dos valores no mesmo ano (exercício) de sua instituição ou majoração.

A lógica da lei se coaduna com a introdução destacada alhures, porque salvaguarda o objetivo central de garantir ao contribuinte um tempo mínimo para se programar ao necessário

adimplemento da obrigação tributária, não se afetando a legítima expectativa do contribuinte e a confiança no sistema tributário vigente.

Contudo, assim como o princípio da legalidade estrita, a proteção do princípio da anterioridade do exercício possui algumas exceções previstas no próprio texto constitucional, a exemplo da instituição/majoração do imposto sobre importações (II), do imposto sobre exportações (IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do imposto sobre operações financeiras (IOF), dentre outros tributos como os empréstimos compulsórios e as contribuições para o financiamento da seguridade social.

Quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena, impende destacar que era aplicado inicialmente apenas às contribuições para financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, §6º, da Constituição Federal de 1988, tendo sido posteriormente estendido aos demais tributos.

Sua expansão para as demais espécies tributárias se deu em virtude de uma prática recorrente dos governos à época. Os Poderes Executivo e Legislativo federais, quando deliberavam sobre matérias de natureza tributária estratégicas para o governo, optavam por lançarem pacotes de medidas legislativas (inclusive instituição e majoração de tributos), que eram apresentados no fim do exercício vigente, as vezes publicando-se os normativos em 30 ou 31 de dezembro do ano corrente.

Dessa forma, cumpriam o requisito legal de não cobrar ou majorar o tributo no exercício de sua publicação, pois em 01 de janeiro do ano subseqüente já se iniciava o exercício vindouro. Todavia, essa prática esvaziava toda a intenção protetiva conferida pela lei ao contribuinte, motivo que ensejou a extensão da anterioridade nonagesimal aos demais tributos, passando a ser aplicada de maneira cumulativa à anterioridade do exercício financeiro.

A finalidade do princípio é simples: impedir que os tributos possam ser cobrados antes de 90 dias de sua majoração ou instituição, nos termos do art. 150, inciso III, alínea c, da CF/88. Entretanto, a mencionada benesse também guarda algumas exceções, tais como as relativas ao imposto sobre importações (II), imposto sobre exportações (IE), imposto sobre operações financeiras (IOF), empréstimos compulsórios, entre outros.

É salutar evidenciar que as exceções previstas, em qualquer de suas hipóteses, não pretendem vulnerar a legítima expectativa do contribuinte. Na realidade, tais exceções possuem notória natureza extrafiscal, funcionando como instrumentos de marcante manejo político, não tendo como seu principal objetivo a arrecadação de receita para os cofres públicos.

Também é importante esclarecer que esses princípios não se confundem com o extinto princípio da anualidade tributária, que previa a necessidade de autorização orçamentária

anual para a cobrança de tributos, não tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Desde a extinção desse princípio, houve um gradual aprimoramento do sistema de tributação, passando-se primeiramente a constar a expressa previsão da anterioridade do exercício e posteriormente, de maneira cumulativa, a anterioridade nonagesimal, que combinadas permitem o resguardo à previsibilidade e a legítima expectativa do contribuinte.

3.3 O princípio da irretroatividade em matéria tributária

Somado as duas outras proteções, o princípio da irretroatividade tributária também cumpre esse fim essencial. Seu conceito encontra-se insculpido no art. 150, inciso III, alínea 'a', da CF/88, proibindo que os entes tributantes cobrem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

No dispositivo constitucional, a terminologia fato gerador foi utilizada de maneira atécnica. Isso porque os fatos anteriores à lei que cria o tributo não podem ser considerados fatos geradores, pois somente após a instituição do tributo, por meio de lei em sentido estrito, o fato do mundo fenomênico, que em regra demonstre a acumulação de riqueza pelo particular, poderá receber essa nomenclatura.

Quanto às exceções, noticie-se que o princípio da irretroatividade não possui nenhuma. Contudo, o princípio não se mostra inflexível em casos de leis com efeito retroativo, assim como as expressamente interpretativas e as que tratam de infrações e sejam mais benéficas ao contribuinte infrator.

Assim, é necessário informar que o art. 144, §1º, do CTN, expressamente prevê que se aplica ao lançamento tributário a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Em síntese, o dispositivo legal possibilita ao Estado tributante o direito a utilização de técnicas e métodos desenvolvidos posteriormente à ocorrência do fato gerador investigado, ou seja, de maneira retroativa.

Nesse caso, a *mens legis* foi clara ao consentir que a máquina administrativa tributária se utilizasse de todos os meios disponíveis para a realização da fiscalização da ocorrência de relações tributáveis, usualmente omitidas pelos indivíduos.

Todavia, a liberalidade em destaque não deve ser considerada como hipótese de exceção ao princípio da irretroatividade, pois não há a instituição ou majoração retroatividade de tributos, sendo permitida somente a utilização de técnicas desenvolvidas posteriormente à ocorrência do fato gerador investigado, para que se consiga proceder a regular constituição do crédito tributário, por meio do lançamento.

Tal regra é plenamente aplicável e desejável, porque se assim não fosse, a fiscalização dos tributos seria extremamente prejudicada, visto que se tornaria obsoleta pela limitação ao uso das técnicas investigativas disponíveis e desenvolvidas ao longo dos anos, após a ocorrência do fato gerador investigado.

Essa ferramenta ganha ainda mais notoriedade, quando se evidencia o imenso volume de sonegadores fiscais e o prazo decadencial de 5 anos para que a Fazenda Pública realize a constituição do crédito tributário por meio do lançamento do tributo, que se encontra insculpido no art. 173 do CTN.

Por sua vez, a depender da modalidade de lançamento a que seja submetido o tributo, o prazo para ocorrência da decadência do direito de lançar pode ultrapassar os 5 anos corridos, mas na maioria dos casos, como o dos impostos lançados por homologação, o prazo corre a contar da realização do fato gerador pelo contribuinte.

Assim sendo, todas as ferramentas disponíveis para que o fisco possa realizar a complexa tarefa de fiscalizar o imenso universo de fatos tributáveis são muito bem-vindas, desde que, obviamente, respeitem as previsões legais e constitucionais garantidoras da estabilidade do sistema fiscal.

Importante também se proceder a explicação da presença das exceções aos princípios apresentados nos subcapítulos acima. Afinal, a existência dessas exceções não traz, necessariamente, insegurança ao sistema jurídico posto?

E a resposta a essa pergunta se encontra na própria síntese lógica da legalidade tributária. Ora, se a exceção deve estar legalmente prevista e se toda a legislação deve se submeter a ampla e irrestrita publicidade, resta preservada a legítima expectativa do contribuinte e a previsibilidade do sistema.

Contudo, é interessante se destacar que a mesma lógica não se aplica as decisões judiciais, visto que não estão vinculadas a nenhum entendimento, salvo em caso de disposições vinculantes estabelecidas pelo STF, a exemplo das súmulas vinculantes e dos julgamentos de recursos repetitivos, que não estão presentes no caso investigado neste trabalho monográfico.

3.4 Outros elementos concretizadores da segurança jurídica em matéria tributária

Para além da tríade de princípios destacados, é preciso frisar a existência de outros elementos, que assim como os destacados, concretizam o princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Um deles é a tipicidade tributária, que enuncia ser de obrigatoriedade legal a clara e expressa previsão da norma de hipótese de incidência, para que haja a ocorrência de um fato gerador e a consequente cobrança de tributos.

A obediência a tipicidade tributária tem sua razão de ser, pois para que ocorra a desejável consecução dos objetivos primordiais do Estado de Bem-Estar Social², ou num contexto propriamente brasileiro, do Estado Democrático de Direito³, é essencial que haja a arrecadação de valores para os cofres públicos, o que possibilita aos gestores públicos promoverem políticas nas mais diversas áreas, tais como saúde, segurança e educação.

Por um motivo óbvio, essa arrecadação não deriva da atividade econômica da própria máquina estatal, isso porque a Administração Pública não detém o objetivo de auferir lucros, este que é próprio à atividade empresarial. Ademais, o montante de valores é extremamente elevado, fato que inviabilizaria a execução dos serviços públicos essenciais.

Portanto, a única alternativa viável à captação desses valores, se dá por meio de uma eficaz técnica tributária, que permita a arrecadação do montante de dinheiro necessário, sem se descuidar da proteção do particular frente a possível atividade arbitrária do poder público.

Foi em meio a essa contenda que a receita derivada proveniente da arrecadação tributária ganhou protagonismo e se tornou imprescindível para o planejamento de aportes financeiros e para a gestão das políticas de incentivo, não apenas em relação a execução das políticas públicas, mas quanto a manutenção da própria máquina administrativa.

E como o caminho que leva a adoção da tributação se mostra intransponível, é natural que a captação desses valores não se faça de qualquer maneira. Nesse cenário, as balizas promotoras da segurança jurídica tributária ganharam importância essencial para a manutenção do sistema, a exemplo da mencionada tipicidade tributária.

Outro importante elemento balizador, advém das decisões judiciais que versam sobre a temática tributária, notadamente as que são prolatadas pelos tribunais superiores do país (STJ e STF), porque servem à uniformização da jurisprudência nacional, reforçando a segurança jurídica do sistema.

² Estado de bem-estar social, Estado-providência ou Estado social é um tipo de organização política e econômica que coloca o Estado como agente da promoção social e organizador da economia.

³ No Estado democrático de direito os governantes devem respeito ao que é previsto nas leis, ou seja, deve ser respeitado e cumprido o que é definido pela lei. Isso significa que as decisões não podem ser contrárias ao que diz a lei e, dessa maneira, os direitos fundamentais dos cidadãos são protegidos.

Na concepção doutrinária de Wambier, Almeida e Talamini (2002, p. 742), a uniformização das decisões judiciais "é um expediente cujo objeto é evitar a desarmonia de interpretação de teses jurídicas, uniformizando, assim, a jurisprudência interna dos tribunais".

E atendendo também a finalidade de conferir segurança jurídica, a lei 13.105/2015 (CPC) consolidou alguns institutos relevantes nesse sentido, como o incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR) e uma das hipóteses de concessão de tutela da evidência, que apesar de anteriormente prevista na jurisprudência pátria, carecia de positivação expressa.

Sobre esse último elemento, é salutar que seja especificado o mais relevante critério para a formação da decisão judicial, qual seja a teoria interpretativa que deve servir de base aos magistrados para a otimização da segurança jurídica enquanto princípio, valor ou garantia.

Apesar da variação dos casos concretos e da multiplicidade de detalhes, por meio de uma análise crítica, pretende-se estudar a melhor solução interpretativa para os casos relativos a aplicação (ou não) da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88, às instituições prestadoras de assistência social na área da saúde, quando figurarem apenas como contribuintes de fato.

Essa não é tarefa simples, porque a literalidade do texto da lei não exprime todo o seu conteúdo normativo. O momento histórico, as razões legislativas, a perspectiva econômica à época, todas são peças que influenciam a atividade do intérprete e do julgador, que detém em seu poder a decisão que muitas vezes definirá os rumos e perspectivas da sociedade.

Apesar de, na prática judiciária brasileira, nem sempre o princípio da segurança jurídica tributária ser respeitado nas diversas sentenças prolatadas diariamente pelos magistrados, não se pode olvidar a necessidade desse ideal sempre ser buscado, visto que a exceção não deve pautar a regra.

Afinal, um sistema tributário que não proporciona segurança aos seus contribuintes está fadado a extinção. Sendo assim, as incongruências pontuais tendem à uniformização, haja vista que a falta de estabilidade e previsibilidade fulminam a confiança no propósito do sistema vigente que, por sua vez, pauta as complexas relações tributárias desenvolvidas no país.

4 ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS INTRÍNSECOS AO JULGAMENTO PARADIGMA

Após o norteamo fático do caso, da explicitação dos principais conceitos tributários e do parâmetro verificador de assertividade utilizado para avaliar o julgamento,

passa-se ao detalhamento da fundamentação jurídica adotada sob a linha interpretativa da teoria formalista do Direito Tributário pelo plenário do STF.

Antes disso, destaca-se a importância do precedente analisado para a pacificação da matéria sobre imunidades tributárias de cunho subjetivo. O caso que se originou no Estado de Minas Gerais, foi para apreciação do STF representando a primeira demanda, analisada pelo órgão pleno do tribunal, que tratou diretamente da possibilidade de extensão das imunidades tributárias subjetivas às instituições prestadoras de assistência social na área da saúde, quando figuram meramente como contribuintes de fato nas relações de compras de insumos médicos.

E como ressaltado na introdução, por ser uma matéria de interesse de mais de 2.500 instituições filantrópicas brasileiras, que prestam assistência médica a parcela economicamente vulnerável da população, a matéria apreciada ganha grande relevância social.

Principalmente por ter sido uma decisão proferida pelo órgão pleno da Corte Constitucional, o que traz um viés de pacificação à matéria, mas ainda insuficiente para se afirmar a cristalização da tese jurídica.

4.1 A adoção do prisma interpretativo formalista

Sobre os fundamentos jurídicos propriamente ditos, percebe-se a adoção de um prisma interpretativo formalista pela Suprema Corte. A tese levantada pela autora, pouco foi explorada, tendo o órgão julgador se pautado na reafirmação de julgamentos anteriores, que trataram da possibilidade de extensão de outras espécies de imunidades tributárias subjetivas.

Todavia, esses precedentes por si só, não garantem a fixação permanente da tese jurídica. É verdade que há uma clara tendência uniformizadora nesse sentido, mas ainda sem qualquer decisão de caráter vinculante.

Ademais, a existência de entendimento sumulado que expressamente afirma que a perspectiva econômica deve ser levada em consideração para a avaliação do instituto tributário, a exemplo da Súmula 71/STF, evidencia uma incongruência ainda não superada.

E essa informação é importante, porque como destacado anteriormente, a teoria formalista do Direito Tributário ignora por completo qualquer questão subjacente a análise jurídica do caso. Nessa linha de raciocínio, destacou em seu voto o relator Min. Dias Toffoli,

Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante

para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido.

Em verdade, ao afirmar que a discussão acerca da repercussão econômica do tributo é fato irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional e ainda assim manter entendimento divergente sumulado, o plenário do STF ratificou a inexistência de cristalização da matéria debatida.

E afinal, qual teoria interpretativa do Direito Tributário melhor resguarda a segurança jurídica no caso concreto? A teoria formalista ou a teoria substantiva? Sobre essa pergunta, afirma-se que o STF adotou a melhor saída jurídica para o caso.

Explicando. Uma mudança de entendimento no sentido de adotar a teoria interpretativa substantiva para dar solução à lide, certamente subverteria toda a tendência uniformizadora da matéria, que segue no sentido de conferir estabilidade e previsibilidade as decisões judiciais.

É certo que não há a conformação, de fato, de um entendimento que siga uma lógica plenamente coerente, mas também não se pode olvidar que a criação de um novo precedente em sentido diametralmente oposto, sobretudo em um julgamento realizado pelo órgão plenário do tribunal, traria diversas repercussões negativas para a manutenção da segurança jurídica do sistema tributário.

Portanto, o argumento do respeito ao precedente, apesar de insuficiente para exaurir os fundamentos jurídicos subjacentes à demanda, tem sua importância e refletiu positivamente para a manutenção da lógica decisória do STF.

Destaque-se, também, que a insuficiência desse argumento, advém dos próprios posicionamentos da egrégia Corte Constitucional, que sobre diversas outras matérias, proferiu entendimento em um sentido e pouco tempo depois reverteu a lógica argumentativa no sentido oposto a tese jurídica inicialmente adotada.

Como exemplo marcante dessa mudança de entendimento, tem-se o caso do HC nº 126.292/SP, em que houve repentina mudança de entendimento para conceder a possibilidade de execução definitiva da pena por condenação em segunda instância, sem trânsito em julgado da decisão.

Importante salientar que durante o debate, diversas manobras jurídicas foram utilizadas e o caso foi apreciado e reapreciado, tendo, inclusive, ocorrido mudança de entendimento entre os próprios ministros.

Não é possível afirmar que seja uma regra geral, mas os casos de flexibilização decisória se acumulam ao longo dos anos. E diversos fatores colaboram para isso, sendo o principal deles o desrespeito aos precedentes estabelecidos anteriormente pela própria corte.

Portanto, a fundamentação jurídica pautada exclusivamente sobre os precedentes anteriores, como não se encontra pacificada a matéria, mostra-se insuficiente para resguardar a continuidade dessa linha interpretativa.

4.2 A Casa de Caridade de Muriaé (MG) como contribuinte de fato e a impossibilidade de extensão das imunidades tributárias de natureza subjetiva

Prosseguindo com a investigação acerca dos fundamentos jurídicos intrínsecos ao julgamento paradigma, em termos econômicos, é preciso enfatizar que o tributo que incide sobre a mercadoria, o produto ou serviço, pode repercutir sobre o consumidor final em sua totalidade, em parte ou não repercutir.

Se o vendedor de insumos médicos, com melhores condições de produção que seus concorrentes, decide embutir apenas parcialmente ou não embutir o valor pago como tributo no preço final do produto, não há nada que o impeça de assim agir.

Por óbvio, essa hipótese não é usualmente praticada no comércio. Entretanto, é plenamente possível, visto que poderia ser usada, por exemplo, como estratégia para atrair mais clientes, por meio dos preços mais acessíveis em comparação com os demais concorrentes.

Não haveria como se definir juridicamente o que seria valor de produção, de mão de obra ou mesmo de tributos na composição do preço final do produto apresentado ao consumidor final.

Nesse aspecto, a repercussão do valor do tributo de ICMS, assim como os demais, depende de características de mercado estranhas à relação de direito público estabelecida entre o sujeito passivo (contribuinte – vendedor dos insumos médicos) e o sujeito ativo (Estado de Minas Gerais – Fazenda Pública Estadual).

Nessa perspectiva, ressalte-se lição de Carvalho (2012, p. 204) que diz,

Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. Nela se há de notar a exclusão de qualquer referência a relações do contexto social que viriam a ser juridicizadas pelo direito, o que equivale a afirmar que emerge o vínculo, apenas e tão somente por virtude da imputação normativa, indiferente à existência ou não de um laço de caráter sociológico, político, econômico, ético, religioso ou biológico, anterior à disciplina jurídica. O direito cria suas próprias realidades, não estando condicionado a atender, com foros de obrigatoriedade, à natureza das relações contidas no plano sobre o qual incide. As fórmulas e esquemas que o direito constrói independem do fenômeno real que organiza, contingência que explica disposições jurídicas que não só prescindem de vínculos subjacentes como até chegam a assumir feição indistintamente antagônica.

O entendimento do autor foi o mesmo que ensejou a argumentação empreendida pela procuradoria do Estado de Minas Gerais, que sob o manto da teoria pura do Direito Tributário, intentou o afastamento dos elementos exógenos à relação jurídica para determinar que não devem ser estendidas as imunidades tributárias subjetivas à instituição que não figure formalmente na relação tributária.

É mister salientar, mais uma vez, que essa teoria interpretativa não entende que haja um completo descolamento entre a ciência jurídica e a realidade social, mas que o Direito Tributário não é competente para regular as variáveis mercadológicas, atributo próprio das ciências econômicas.

Assim sendo, a ampliação da aplicação dos institutos de proteção tributária não deve ser pautada pela lógica de impacto econômico sofrido pelo contribuinte, ainda que seja instituição filantrópica protegida pelo beneplácito constitucional ao figurar formalmente na relação tributária.

E embasados no voto do eminente relator Min. Dias Toffoli, entendeu-se, por unanimidade, que apesar de gozar da imunidade tributária subjetiva prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88, a Casa de Misericórdia de Muriaé (MG) não figurou como sujeito passivo da relação jurídica tributária debatida.

Sob esse entendimento, também destacou o relator que

[...] O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

[...] Ademais, de maneira coerente, esta Corte vem se posicionando pela impossibilidade de se estender ao particular vendedor (contribuinte de direito) a imunidade tributária subjetiva que detém o adquirente de mercadoria (contribuinte de fato). Entendo não haver maiores razões para se alterar a orientação consagrada nesta Corte. À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente.

Logo, o entendimento seguido foi o de que a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'c', da CF/88 não pôde ser transferida a ela (instituição filantrópica que não figurou na relação jurídica tributária), visto que não se admite que fatores externos a essa

relação jurídica (econômicos, por exemplo), restrinjam a competência tributária do ente tributante quando não previsto no texto constitucional.

Caso fosse empregada a interpretação econômica para solução da controvérsia, a Casa de Misericórdia de Muriaé (MG) poderia perfeitamente gozar da benesse protetiva. Isso porque para essa corrente, o que efetivamente importa não é a relação formal estabelecida, mas quem suporta o ônus fiscal sem a devida capacidade contributiva e precisa usufruir da imunidade.

Contudo, caso adotada essa linha interpretativa divergente, diversas consequências seriam materializadas, tais como a geração do efeito multiplicador sistêmico do precedente, a fragilização do federalismo fiscal e o abalo a separação dos poderes.

E apesar do acertado prisma interpretativo adotado pela Corte Suprema, cuja lógica resguarda a previsibilidade das decisões judiciais e valoriza os precedentes firmados, os julgadores foram omissos ao não exaurirem todos os fundamentos decisórios, o que infelizmente abre uma lacuna que permite toda sorte de futuras flexibilizações de entendimento sobre a matéria.

Dado o exposto, segue-se com a apresentação do detalhamento de um argumento trazido e não exaurido no julgamento, além de fundamentos decisórios extrínsecos ao próprio julgado e que poderiam ter sido explorados na fixação da tese jurídica pela Suprema Corte.

5 SOBRE OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS NÃO EXAURIDOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O exaurimento dos fundamentos jurídicos trazidos na fundamentação de uma decisão judicial é algo necessário para a pacificação da discussão sobre a matéria, mas por vezes alguns julgadores negligenciam esse importante aspecto.

A omissão quanto a realização de um debate aprofundado sobre o objeto da ação, principalmente em uma decisão plenária proferida pelo STF, dificulta a cristalização da tese jurídica sustentada pelo tribunal.

Essa dificuldade, como já foi mencionado anteriormente, ocorre pela possibilidade de futura flexibilização do entendimento adotado pelos ministros. Quando a Corte Constitucional não estabelece claros critérios para a concessão ou não da extensão das imunidades tributárias às instituições prestadoras de assistências social na área da saúde, indiretamente permite a livre adoção de critérios pelo julgador para decidir.

A fundamentação fixada apenas no argumento de obediência ao histórico de precedentes do tribunal sobre a matéria, é insuficiente para garantir a permanência do entendimento, sobretudo pela incongruência lógica de algumas decisões do Pretório Excelso.

Ademais, a não fixação de outros argumentos para a manutenção da tese, desobriga o magistrado a fazer o enfrentamento das balizas traçadas. Por isso, faz-se agora o aprofundamento da discussão acerca desses importantes aspectos.

5.1 A força do precedente e o efeito multiplicador

É inegável a aproximação conceitual existente entre precedente, jurisprudência e súmula, sendo necessária a distinção desses institutos. Como conceito, o precedente judicial pode ser encarado como a decisão apta a repercutir no julgamento de casos semelhantes futuros, não se tratando de qualquer decisão ou de uma multiplicidade delas, ou seja, a decisão judicial que tem caráter transcendental, cujas razões jurídicas adotadas podem ter eficácia futura, para além das partes do processo.

Desse modo, todo precedente judicial é também uma decisão, mas o contrário não pode ser afirmado. Em relação a jurisprudência, Reale (1976, p. 143) destaca que “é um dos meios pelo qual o direito se manifesta, proveniente da atividade jurisdicional do Estado, e que consiste em decisões sucessivas dos tribunais em um mesmo sentido”.

Ainda segundo o autor, a continuidade e coerência dos julgados é característica ínsita à jurisprudência, visto que é formada por uma pluralidade de decisões envolvendo diversos casos concretos, enquanto o precedente é apenas uma decisão construída a partir de um caso levado ao Poder Judiciário.

Por fim, a súmula é definida como o conjunto de verbetes numerados sequencialmente que expressam a jurisprudência dominante de um tribunal. Embora comumente o verbe e a súmula sejam tratados como sinônimos, os termos possuem significados distintos.

Com efeito, os verbetes (enunciados) que consubstanciam o entendimento do tribunal sobre a matéria de direito, integram a súmula da jurisprudência de um tribunal, e com ela não se confundem.

Ainda sobre os precedentes judiciais, traçadas as premissas conceituais do instituto, passa-se a exposição de sua importância para o sistema jurídico. Importante trazer ao debate reprodução de parte do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgado paradigma, em que relata

Porém, eu acho que poderia produzir um efeito sistêmico desastroso se nós mudássemos uma jurisprudência tradicional, consolidada, relativamente à imunidade, se aplicar apenas ao contribuinte de direito, e não ao contribuinte de fato, para atender a uma situação específica que nós acharíamos mais justa sem poder prever que impacto sistêmico isso teria de uma maneira geral. Embora eu ache que seja uma política pública saudável não tributar medicamentos e equipamentos hospitalares, eu acho que ela compete ao legislador, por meio de isenção, e não a nós, por meio de interpretação constitucional extensiva.

Apesar da causa nobre que intentou a Casa de Caridade de Muriaé (MG), o ministro fez o alerta para um aspecto de extrema relevância a ser considerado, qual seja o dos efeitos práticos da mudança da *ratio decidendi* que vem se uniformizando nos julgamentos do STF.

A jurisprudência foi formada ao longo de décadas de debates e apesar de guardar algumas incongruências lógicas, ainda resguarda certa previsibilidade na análise de diversos casos concretos envolvendo questões idênticas ou semelhantes.

Nesse sentir, considerando que *ratio decidendi* deve ser entendida como a norma jurídica geral, ou seja, a tese jurídica firmada, que se desvincula do caso concreto julgado, servindo aos casos semelhantes futuros, sua abrupta modificação, ainda que em um julgado pontual, teria uma alta potencialidade lesiva à segurança jurídica.

É possível imaginar, por exemplo, que caso a alteração da interpretação da norma tributária se concretizasse no sentido de albergar a interpretação econômica do Direito Tributário, o resultado natural disso seria uma provável multiplicação de demandas judiciais que objetivariam a ampliação da proteção das imunidades tributárias subjetivas.

Afinal, essa é a discussão central presente no julgamento. Nessa linha de pensamento, exemplificando com um caso prático os efeitos da pretensa virada de entendimento interpretativo, apresenta-se um determinado Município brasileiro que realiza compras de materiais de escritório.

Esses materiais, por serem considerados mercadorias, ao circularem juridicamente (mudarem de proprietário), darão causa à incidência do ICMS, imposto que será recolhido aos cofres fazendários do respectivo Estado em que o Município se encontra situado.

Sabendo disso e por objetivar a maximização de seus lucros, é razoável imaginar que o vendedor desses materiais de escritório, antecipando-se a cobrança que será procedida pelo fisco estadual, projete esses valores no preço final de venda do material de escritório ao Município.

Em resumo, quem efetivamente arcará com o encargo econômico da cadeia tributária será o Município que realizará a compra dos materiais de escritório. Todavia, pela lógica que pretendeu impor a tese da Casa de Caridade de Muriaé (MG), deveria o Município

ser exonerado desse encargo, visto que goza de imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'a', da CF/88.

Essa é apenas uma das possibilidades de intervenção jurídica, que inclusive poderia ensejar verdadeira guerra fiscal e desarranjo federativo. Ainda é preciso novamente frisar que só no Brasil, existem mais de 2.500 hospitais da Santa Casa, que necessariamente figuram como entidades prestadoras de assistência social na área da saúde e que também poderiam propor demandas judiciais.

Feito esse arrazoado, verifica-se a relevância da questão debatida, pois uma corrida ao Poder Judiciário empreendida por essas instituições, certamente tornaria ainda mais caótico o sistema de prestação jurisdicional, fragmentando o entendimento sobre a matéria pelos tribunais do país, além de estimular outros entes e instituições a pleitearem judicialmente a flexibilização das proteções jurídicas em seu benefício.

Sob esse olhar, mostrou-se, mais uma vez, acertada a decisão do plenário do STF que manteve o prisma interpretativo formalista na fundamentação da decisão. Solução que melhor resguardou a segurança jurídica no caso concreto, pois prestigiou a previsibilidade e o respeito aos precedentes firmados pela corte.

5.2 A iminente afronta ao federalismo fiscal e a separação dos poderes

Ainda refletindo sobre as consequências da adoção da interpretação econômica para fundamentar a *ratio decidendi* do acórdão, é possível apontar uma provável afronta ao pacto federativo previsto na sistemática jurídica brasileira.

Segundo visão de Bonavides (2011, p. 196) sobre o conceito de Estado federal:

Há Estado federal quando um poder constituinte, plenamente soberano, dispõe na Constituição federal os lineamentos básicos da organização federal, traça ali o raio de competência do Estado federal, dá forma às suas instituições e estatui órgãos legislativos com ampla competência para elaborar regras jurídicas de amplitude nacional, cujos destinatários diretos e imediatos não são os Estados-membros, mas as pessoas que vivem nestes, cidadãos sujeitos à observância tanto das leis específicas dos Estados-membros a que pertencem, como da legislação federal.

Sob essa perspectiva, mencione-se que o panorama histórico do federalismo brasileiro se desenrolou em movimentos oscilantes, com alternância entre momentos de descentralização e de centralização até a promulgação da Constituição Federal de 1988.

No período inicial da transição do Império⁴ para a República⁵, houve uma marcante descentralização do poder, passando de um poder concentrado eminentemente na figura do imperador para um poder regionalizado, ou seja, distribuído nas capitais dos Estados federados que compunham o país.

Mas, esse momento de descentralização não foi indefinido. Assim que a articulação política das classes de interesse foram consolidadas, houve uma nova mudança de sentido, passando novamente a concentrar-se o poder, que teve seu ápice centralizador no período da ditadura militar⁶.

Findo o período militar, a nova mudança de paradigma se deu com a promulgação da Constituição Federal de 1988, em que se estabeleceu expressamente a distribuição federativa, com suas respectivas atribuições, seus mecanismos de controle e princípios que positivaram a divisão federalista de poderes.

Essa divisão foi proporcionada pelos diversos dispositivos que cuidam das competências legislativas e administrativas dos entes federativos, do controle orçamentário, dos princípios federativo e democrático como cláusulas pétreas, entre outros.

Nessa perspectiva, o liame que respalda a constituição de uma base federada, é denominado como pacto federativo, que não deve ser interpretado como um acordo propriamente dito, mas uma vontade expressada de forma tácita, por meio do apoio mútuo e resguardado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Sabendo das diversas peculiaridades regionais de um país de dimensões continentais, a Constituição Federal de 1988 preocupou-se em manter protegido o modelo federativo e em rechaçar todo e qualquer movimento que objetivasse a desagregação do país enquanto unidade, dando-se fundamental importância ao desenho institucional adotado.

Nesse viés, a adoção de uma *ratio decidendi* economicista, preocupada com a distribuição dos ônus financeiros para a delimitação da aplicabilidade das imunidades

⁴ O período do Brasil Império teve início em 1822, com a proclamação da Independência, e durou até 1889, quando foi instaurada a República. Inicialmente, países europeus não reconheceram o reinado de D. Pedro I. Os Estados Unidos, que através da Doutrina Monroe defendiam a autonomia do continente americano, foram os primeiros a aceitar a emancipação política do Brasil. A Coroa Portuguesa somente reconheceu a independência do Brasil em agosto de 1825, após intervenção da Inglaterra, que obteve assim inúmeras vantagens comerciais.

⁵ O período começa com a Proclamação da República, liderada pelo Marechal Deodoro da Fonseca em 1889. Em 1891, é promulgada a primeira constituição da era republicana. Também conhecido como República das Oligarquias, o período foi marcado por governos ligados ao setor agrário, que se mantinham no poder de forma alternada: a “política do café com leite”. A quebra dessa troca de governo provocou a Revolução de 1930 e marcou o fim da República Velha.

⁶ A Ditadura militar no Brasil teve seu início com o golpe militar de 31 de março de 1964, resultando no afastamento do Presidente da República, João Goulart, e tomando o poder o Marechal Castelo Branco. Este golpe de estado, caracterizado por personagens afinados como uma revolução instituiu no país uma ditadura militar, que durou até a eleição de Tancredo Neves em 1985.

tributárias subjetivas, certamente figuraria como agente desagregador desse modelo de organização estatal.

E a plausibilidade desse argumento pode ser demonstrada pelo remonte ao exemplo já detalhado no subcapítulo anterior. Um Município, visando desonerar-se dos impostos incidentes sobre suas operações de compras de materiais de escritório, poderia intentar a desoneração desse imposto e a restituição dos valores pagos nos últimos 5 (cinco) anos a título de ICMS incidente sobre essas operações, ainda que figurasse como mero contribuinte de fato, conforme disposição prevista no art. 1º do Decreto 20.910/32.

Esses valores, por sua vez, seriam retirados do orçamento anual do ente tributante, no exemplo trazido, dos cofres do Estado de Minas Gerais, o que fatalmente poderia ensejar retaliações entre os entes públicos, com redução de incentivos para compensar a queda de recolhimento tributário, entre outros possíveis efeitos que desestabilizariam o pacto federativo e o federalismo fiscal.

A desoneração tributária e, portanto, a maior disponibilidade de caixa para o financiamento de ações governamentais, é o que busca qualquer gestor público. Isso porque a maioria dos entes federados, notadamente os Municípios com menor orçamento, dependem quase que integralmente dos repasses realizados pela União para se manterem.

E essa configuração, apesar de incompatível com a própria noção de federalismo fiscal adotado no Brasil, é recorrente nos mais variados Estados. Com isso, resta ao mandatário cortar despesas, porque as receitas necessárias a plena consecução do plano governamental, necessariamente passam pelo crivo da União e costumeiramente são insuficientes para atender as demandas financeiras dos Municípios.

Diante desse cenário, a dedução lógica é a de que tendo a mera expectativa de desonerarem-se, os Municípios certamente tomariam as providências jurídicas para alcançar esse objetivo. E tendo em vista que o país é composto por mais de 5.500 Municípios, essa virada de entendimento da jurisprudência do STF seria desastrosa para a preservação do federalismo fiscal.

Paralelamente, a mudança jurisprudencial causaria um desarranjo na separação dos poderes constituídos. Isso porque, adotada a premissa de que o legislador constituinte não previu qualquer imunidade tributária à instituição prestadora de assistência social que não figure na relação tributária, caso o Poder Judiciário chancelasse essa possibilidade, estaria legislando com status de poder constituinte.

Somado a isso, estaria se ratificando a transferência orçamentária do caixa de um ente federativo para o outro. Isso mesmo. Ao se desonerar, o Município estaria deixando de recolher dinheiro para os cofres do Estado para alocar em outras atividades de seu interesse.

Em síntese, o Poder Judiciário ao adotar essa linha interpretativa, estaria executando verdadeira política pública em detrimento dos demais poderes constituídos. E por uma perspectiva jurídica, isso seria absurdo.

Não apenas por violar diretamente a competência atribuída constitucionalmente aos poderes republicanos, mas por fazê-lo de maneira ilegítima, se aproximando da centralização de competências próprias aos regimes totalitários.

Com essa visão e por meio dos fundamentos elencados, que se ratifica a afirmação de que o STF se utilizou da melhor teoria interpretativa para proferir o acórdão, pois se adequou aos preceitos fundamentais da segurança jurídica do ordenamento e da própria federação, que poderiam ser diretamente afetadas pelo entendimento contrário intentado pela parte autora na demanda.

5.3 Caminhos alternativos para a disponibilidade orçamentária das instituições prestadoras de assistência social na área da saúde

Para além dos fundamentos de ordem puramente jurídica abordados até o momento, permanece o desafio de se dar continuidade à prestação dos serviços essenciais de assistência social na área da saúde, sem que para isso haja um abalo à segurança jurídica do sistema tributário.

E visando a solução desse problema, posto que as referidas instituições prestam um relevante serviço social na área da saúde em paralelo ao Estado, mostra-se indispensável a cooperação entre os poderes Executivo e Legislativo.

Isso porque os mencionados poderes, diferentemente do Poder Judiciário, detêm uma legitimidade intrínseca ao seu próprio exercício, já que seus membros são eleitos diretamente pelo voto da população.

Dessa maneira, representam a voz ativa dos eleitores e devem decidir, caso a caso, sobre a possibilidade ou não de instituição de normas de isenção fiscal que protejam as entidades filantrópicas.

Sobre as mencionadas normas de isenção fiscal, impende ressaltar que são conceituadas como normas que excluem ou dispensam o crédito tributário, conforme preceitua o art. 175, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Quanto a sua natureza jurídica, a doutrina especializada é bastante divergente, entoando diversas definições, a principal delas afirma tratar-se de normas de exclusão do crédito tributário, que atuam impedindo o lançamento do tributo.

Nesse contexto, é que se faça algumas ponderações. A primeira delas, é a de que as normas de isenção fiscal só podem ser instituídas por meio de lei, em sentido estrito, e pelo ente federativo competente para a instituição do respectivo tributo.

Acrescente-se que as isenções tributárias, em regra, não se aplicam às taxas e as contribuições de melhoria, muito menos aos tributos criados após sua concessão. Essa regra só pode ser excepcionada por previsão explícita da lei, em face do art. 177 do CTN.

Lastreando essas afirmações, lição de Machado (2008, p. 231), no sentido de que

O art. 177, ao dizer, em seu inciso I, que a isenção não é extensiva às taxas e contribuições de melhoria, limita o alcance da norma isentiva genérica, norma que diz ser tal pessoa, ou tal objeto, isento de tributos. Embora deva não deva existir isenção genérica, pois a lei de isenção deve indicar especificamente os tributos aos quais se aplica (CTN, art. 176), eventualmente pode ser editada pelo Congresso Nacional uma lei instituindo isenção de todos os tributos federais. Neste caso, se a lei não diz explicitamente que a isenção se aplica às taxas e contribuições de melhoria, tem-se de entender, em face do art. 177, inciso I, do CTN, que a isenção não abrange tais espécies de tributo. Ser isento de tributos, neste caso, significa ser isento de impostos. Só haverá isenção de taxas, e de contribuições de melhoria, se a lei o disser explicitamente.

Dessa passagem, também podemos extrair que as normas isentivas devem sempre indicar de forma clara os tributos a que se destinam, haja vista que a dicção do art. 176, do CTN, não deixa margem para dúvidas ao enunciar que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Sobre essa espécie normativa, podemos ainda classificá-las, de acordo com a obra de Hugo de Brito Machado, por diversos aspectos, sendo eles a forma de concessão, natureza, prazo, área territorial, tributos que alcançam e elementos com que se relacionam.

Nessa toada, as normas de isenção tributária podem ser classificadas quanto a sua forma de concessão, podendo ser expedidas em caráter geral, quando forem concedidas diretamente pela lei ou em caráter específico, quando forem concedidas por lei, mas ganharem efetividade mediante despacho da autoridade administrativa.

Em relação a sua natureza, podem também ser classificadas como isenções condicionadas ou simples. Serão onerosas quando concedidas sob qualquer condição que traga um ônus ao interessado e simples quando concedidas sem qualquer imposição de contraprestação ao particular.

Outra importante classificação, sem dúvidas é quanto a abrangência territorial. Isso porque o Brasil detém um exemplo prático extremamente interessante desse tipo de isenção, qual seja a denominada Zona Franca de Manaus⁷.

Sobre essa classificação, podemos destacar que podem ser amplas, quando prevalentes em todo o território do ente competente para instituição do tributo ou restritas, ou seja, quando prevalentes apenas em parte do território do ente competente para a instituição do tributo.

No exemplo trazido da Zona Franca de Manaus, por tratar-se de área desonerada de impostos federais, é possível afirmar que se trata de uma isenção com caráter restrito ou regional, dado que não abrange todo o território nacional.

O uso dessa espécie de isenção tem o objetivo correlato à execução de políticas públicas de desenvolvimento regional, pois ao terem desonerados esses tributos, as empresas são atraídas para a região e passam a fomentar a economia local, além de impulsionarem a arrecadação tributária por meio do pagamento dos tributos não desonerados ou mesmo pelo aumento das atividades comerciais na região.

Feito o detalhamento sobre as principais características desse importante instituto, informe-se que por se tratar de ICMS, as desonerações devem passar, necessariamente, pelo crivo unânime do CONFAZ, órgão composto por todos os Estados e o DF.

Obrigações que dificulta substancialmente a aprovação da norma de isenção, em especial porque a desoneração das instituições filantrópicas da área da saúde em um Estado, pode viabilizar a fuga de capital dos outros Estados.

Isso ocorreria porque caso fosse economicamente atrativo para as instituições filantrópicas localizadas nos Estados adjacentes, certamente fariam a compra de insumos médicos no Estado em que vige a isenção tributária. Logo, como destacado anteriormente, essa medida vai de encontro aos interesses arrecadatórios dos Estados e acaba sendo inviável por esse motivo.

Então como garantir o adequado aporte financeiro dessas instituições se não por meio da desoneração fiscal? Qualquer alternativa que vise o real aumento de disponibilidade financeira dos hospitais prestadores de assistência social, necessariamente passa por um acordo de vontades entre os poderes constituídos.

⁷ A Zona Franca de Manaus ou Polo Industrial de Manaus é uma zona industrial na cidade de Manaus, no Brasil. Foi criada pelo decreto-lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e aprimorada dez anos depois, pelo decreto-lei 288 de 28 de fevereiro de 1967, com o propósito de impulsionar o desenvolvimento econômico da Amazônia Ocidental. As indústrias instaladas na Zona Franca de Manaus recebem isenção do imposto de importação, do imposto de exportação, do imposto sobre produtos industrializados, desconto parcial, fornecido pelo governo estadual, no imposto de circulação de mercadorias e serviços (ICMS); isenção por dez anos, fornecido pelo município, de IPTU, da taxa de licença para funcionamento e da taxa de serviços de limpeza e conservação pública.

Com protagonismo do Poder Executivo, que é responsável por enviar a proposta orçamentária para aprovação do Poder Legislativo e nela poderia prever o aumento dos recursos disponibilizados à Casa de Caridade de Muriaé (MG).

O objetivo final da instituição filantrópica com a propositura da ação judicial não foi unicamente pagar menos impostos, mas pagar mesmo impostos para que pudesse ter uma maior disponibilidade orçamentária e assim prestar um serviço de melhor qualidade à população mineira.

E tal objetivo, ressalte-se, poderia ser alcançado por meio da atuação cooperada dos poderes Executivo e Legislativo do Município de Muriaé (MG), mesmo com a decisão do STF no sentido de não estender a imunidade tributária no caso analisado.

E por uma questão de estrutura institucional, a opção por alocar mais recursos para essas instituições filantrópicas deriva de uma posição política, cujo estudo do presente trabalho monográfico não alcança e não se pretendeu analisar com maiores detalhes.

Todavia, como se pôde constatar, essa é a solução que melhor atenderia aos interesses das partes litigantes, sem se descuidar da previsibilidade das decisões judiciais e da estabilidade do sistema tributário.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo da pesquisa, a controvérsia que nasceu da impetração de um mandado de segurança pela Casa de Caridade de Muriaé (MG) em desfavor de ato do secretário da fazenda do Estado de Minas Gerais, no qual se buscou a desoneração do ICMS incidente sobre suas operações de aquisição de insumos médicos, foi amplamente detalhada.

Após a análise crítica da fundamentação jurídica utilizada pelo plenário do STF para dirimir a questão, restou demonstrada que a adoção da teoria formalista do Direito Tributário foi mais consentânea à promoção da previsibilidade das decisões judiciais e, consequentemente, da segurança jurídica do sistema tributário brasileiro.

A adoção de teoria interpretativa diversa para dar solução ao caso concreto estudado, certamente resultaria em muitos efeitos negativos para a manutenção do sistema tributário, notadamente quanto a preservação do aspecto subjetivo da segurança jurídica que está intrinsecamente ligado à legítima expectativa do contribuinte.

Todavia, apesar do plenário do STF ter adotado a teoria interpretativa que melhor resguardou a previsibilidade das decisões judiciais, também se constatou que o colegiado de julgadores não enfrentou todos os argumentos intrínsecos ao debate da matéria.

Assim sendo, não exauriram todos os aspectos que envolvem a matéria. Em verdade, apenas se debruçaram sobre o argumento de respeito aos precedentes anteriormente firmados pela Corte, em detrimento de diversos outros.

E esse fato ganha relevância, porque a tese jurídica de aplicação de imunidades tributárias subjetivas a entidades que não participam formalmente da relação tributária, mas suportaram o ônus fiscal da cadeia produtiva, foi reiteradamente suscitada em diversas ações judiciais e ainda não se deu um posicionamento definitivo e vinculante para a matéria.

Somada a essa dificuldade inicial, a plena vigência da Súmula 71/STF traz posicionamento jurídico incongruente com a lógica interpretativa adotada no julgamento paradigma. Nesse sentido, a falta de um maior detalhamento dos fundamentos jurídicos que construíram o acórdão fragilizou a manutenção do entendimento firmado.

Não sem razão se faz essa afirmação. O recente histórico jurisprudencial do STF mostra que o tribunal, por diversas vezes, flexibilizou e contradisse sua própria lógica decisória, a exemplo dos julgamentos procedidos sobre a matéria de execução definitiva da pena por condenação em segunda instância, sem o trânsito em julgado do processo.

Sob esse olhar, a mudança do paradigma interpretativo no sentido de aplicar a teoria substantiva do Direito Tributário e estender a imunidade tributária no caso concreto, ensejaria a multiplicação de demandas judiciais em consonância com a nova tese jurídica adotada pelo plenário da Corte Constitucional.

Além disso, o federalismo fiscal e a separação dos poderes seriam comprometidos. Isso porque a União, os Estados, o DF e os Municípios gozam de imunidade tributária de natureza subjetiva (recíproca) e sempre trilham o caminho de busca por maiores disponibilidades orçamentárias.

Ora, se o gestor de um pequeno Município brasileiro, por exemplo, que dispõe de orçamento insuficiente para dar execução a todas as políticas públicas necessárias à população, tivesse a possibilidade de, por meio de uma ação judicial, ser desonerado de alguns impostos indiretos que incidem sobre determinados produtos adquiridos pelo ente público, por que não o faria?

A tese jurídica rechaçada pelo Pretório Excelso, se aplicaria perfeitamente aos interesses desse gestor. Como explicitado ao longo do trabalho, no caso disposto, o pequeno Município figura como consumidor final (contribuinte de fato) e sofre o ônus tributário de toda a cadeia produtiva.

Logo, por uma simetria lógica, a tese intentada pela Casa de Caridade de Muriaé (MG) seria perfeitamente aplicável ao exemplo. E é com base nessas conclusões que se procede a afirmação de que seria fomentada uma guerra fiscal entre os entes federativos.

Ademais, se houvesse logrado êxito a autora na ação proposta, estaria malferindo o princípio da separação entre os poderes da república. O que veríamos na prática, seria a execução de verdadeira política pública por meio do Poder Judiciário, que é ilegítimo para essa finalidade.

Tudo isso em detrimento dos poderes constitucionalmente legitimados para a efetivação dessa política pública de aumento da disponibilidade orçamentária dessas instituições filantrópicas, quais sejam o Poderes Legislativo e Executivo.

Nesse contexto, importa ressaltar, novamente, que o que pretendeu a Casa de Caridade de Muriaé (MG) com a propositura da ação judicial foi ter ao final da demanda o aumento da sua disponibilidade orçamentária, de maneira que pudesse executar com maior eficiência suas atividades essenciais.

E esse objetivo seria plenamente alcançável mesmo sob a lógica interpretativa da teoria formalista encampada pelo plenário do STF, não podendo ser atribuída ao Poder Judiciário a responsabilidade dessa decisão.

Nessa linha de raciocínio, apenas os Poderes Executivo e Legislativo do Município de Muriaé são legitimados pelo voto popular para decidirem sobre o direcionamento dos investimentos públicos do Município.

O manejo do plano orçamentário, por meio do acréscimo de fomento público ou ainda da isenção fiscal das instituições filantrópicas atuantes na área da saúde, claramente mostram-se como soluções que melhor se adequam ao presente caso.

É tanto que em pesquisa recente ao sítio eletrônico da instituição filantrópica mineira, descobriu-se que por meio de um grande engajamento da população do Município de Muriaé, o gestor à época foi sensibilizado e aumentou a verba destinada à instituição de 208 mil reais para 340 mil reais mensais⁸.

Contudo, a alternativa da participação popular resguarda uma série de desafios, a maioria deles de ordem política. E mesmo assim, ainda se mostra como o caminho desejável, não apenas no momento da escolha dos representantes políticos, mas também após as eleições, com a cobrança de melhorias na execução das políticas públicas essenciais à população.

⁸ O assunto, inclusive, foi um dos destaques de entrevista desta terça (20), na Rádio Muriaé, com a participação do prefeito Grego, do secretário Municipal de Saúde, Paulo César de Oliveira, e do secretário adjunto da pasta, Wescley de Souza.

Na ocasião, Paulo César lembrou que a administração passada fazia o repasse mensal de R\$ 208 mil ao hospital para auxiliar no custeio do Pronto Socorro, e que a subvenção foi reajustada para R\$ 340 mil ao mês, ressaltando que o valor é maior que o montante solicitado pelo próprio HSP.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. Título original: Theorie der Grundrechte.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Salvador, [Bahia], n. 4, 2005. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=66>>. Acesso em: 1 abr. 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Imunidade de instituições de educação e assistência**. In: Revista de Direito Tributário. n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. Revista Diálogo Jurídico, Ano I, vol. I, nº 5, 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica no direito tributário: entre permanência, mudança e realização**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 110.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 569.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica. trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti**. 3. ed. rev. Bauru, SP: EDIPRO, 2005.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, p. 196.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL, **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, out 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL, DECRETO Nº 20.910, DE 06 DE JANEIRO DE 1932. Brasília, DF, jan 1932. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d20910.htm> Acesso em: 08 mar. 2019.

BRASIL, LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código tributário nacional**, Brasília, DF, out 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL, LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. **Código de processo civil**, Brasília, DF, mar 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 608.872/MG, relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 01 ago. 2011. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], ago. 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_RG-RE_608872_88a6c.pdf?Signature=3pfOMvvrtyU0TD0CqorkQNkopFk%3D&Expires=1556840517&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=120139eafc4b738b9f96d2a109927c03> Acesso em: 15 fev. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 608.872/MG, relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 01 ago. 2011. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], ago. 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/attachments/STF_RG-RE_608872_88a6c.pdf?Signature=3pfOMvvrtyU0TD0CqorkQNkopFk%3D&Expires=1556840517&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=120139eafc4b738b9f96d2a109927c03> Acesso em: 15 fev. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo em recurso extraordinário nº 690.382/RS, relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Brasília, DF, 17 dez. 2012. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], dez. 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ARE_690382_RS_1355773869237.pdf?Signature=xsoEmNIELT90S%2Fw72iHnG%2Fd5Qw8%3D&Expires=1556841310&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=094f231f1161b30652cfbe5b8208b3c8> Acesso em: 18 fev. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário nº 721.176/MG, relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, DF, 25 jun. 2013. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], jun. 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ARE_721176_MG_1376752131629.pdf?Signature=NqfNcgNqcvFeueH5%2BhfWVrohweQ%3D&Expires=1556841565&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=545786f73e5112df92d7ef55b1155129> Acesso em: 14 fev. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo nº 758.886/MG, relator: Ministro Luís Roberto Barroso, Brasília, DF, 9 abr. 2014. **Jusbrasil**, [Brasília, DF], abr. 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ARE_758886_MG_1400928668098.pdf?Signature=Hf7ym1JLK3U%2FMgf%2FzG9mSrv9tD4%3D&Expires=1556842034&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=5546c3cd4ee32ce807287130233f301f> Acesso em: 13 fev. 2019.

CAMILOTTI, José Renato. **Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: Pragmática da Aplicação das Súmulas Vinculantes e os Critérios de Verificação Para Aplicação e Distinção (distinguishing)**. São Paulo: Noeses, 2018.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **ICM: competência exonerativa: convênios de estados – imunidades, isenções, reduções e diferimento**. São Paulo: RT, 1982.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança jurídica e mutações legais**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 402-431.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional nº 3, de 1993**. In: **RD Tributário 62**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

FILHO, Theophilo Cavalcanti. **O problema da segurança no direito**. São Paulo: RT, 1964.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. José CONTI, Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 17.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao estudo do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 188.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34, pp. 19-40, 1998.

MORAES, Oswaldo de. **A analogia no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Tributação e política fiscal**. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. v. 1. São Paulo: Noeses, 2005.

MÜLLER, Friedrich. **O novo paradigma do direito**: introdução à teoria e metódica estruturantes. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.

Prefeitura esclarece que atual gestão já repassou R\$ 4,38 milhões para o Pronto Socorro do HSP. **Rádio Muriaé**, Muriaé, MG, mar 2018. Disponível em: <<http://www.radiomuriae.com.br/noticias/prefeitura-esclarece-que-atual-gestao-ja-repassou-r-438-milhoes-para-o-pronto-socorro-do-hsp>> Acesso em: 15 mar. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2000.

QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa**: delimitação no direito constitucional brasileiro. Tese de doutorado. São Paulo: USP, 2012.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 143.

ROCHA, Valdir de Oliveira e outros. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 15. vol. São Paulo: Dialética, 2011.

ROSITO, Francisco. **Teoria dos precedentes judiciais**: racionalidade da tutela jurisdicional. Curitiba: Juruá, 2012.

Saúde libera certificações para instituições filantrópicas, **Ministério da Saúde**, Brasília, DF, jan 2019. Disponível em: <<http://www.saude.gov.br/noticias/agencia-saude/45066-833-entidades-receberam-certificacao-em-2018>> Acesso em: 13 mar. 2019.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **A modulação no controle de constitucionalidade de**

novos tributos. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-10/eurico-santimodulacao-supremo-criacao-tributo>> Acesso em: 3 nov. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang; MITIDIERO, Daniel; MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: RT, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 393.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição do comportamento contraditório:** tutela da confiança e venire contra factum proprium. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Repetição do tributo indireto:** incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 45.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TALAMINI, Eduardo. **Tutela relativa aos deveres de fazer e de não fazer.** 2 ed. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 21.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VIEHWEG, Theodor. **Tópica e jurisprudência.** Trad. 5 ed. alemã de Kelly Susane Alflen da Silva. Porto Alegre: Safe, 2008.

VIGO, Rodolfo Luis. **Aproximações à segurança jurídica. Interpretação jurídica:** do modelo juspositivista-legalista do século XIX às nossas perspectivas. 2 ed. Trad. de Susana Ellen Dalle Mura. São Paulo: RT, 2010.

WAMBIER, L R. **Curso avançado de processo civil.** 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p.742.