

Neutralidade tributária como norma acionável no controle de constitucionalidade

Tax Neutrality as Actionable Standard in Judicial Review

Thiago Buschinelli Sorrentino¹



RESUMO: Este artigo investiga o modo como a neutralidade tributária pode ser empregada no controle de constitucionalidade brasileiro, de acordo com algumas das principais racionalidades ou dos modelos que orientam a tomada de decisão por um juiz. Para tanto, descrevem-se as abordagens procedimentalista e substantivista do controle de constitucionalidade (com as vertentes do procedimentalismo estrito, a analítico-semântica, o simbolismo e o adesismo, o realismo e o substantivismo em sentido estrito), para então esquadrihar um conceito pragmático de neutralidade tributária. Por fim, analisam-se a neutralidade e a sua acionabilidade pelo Judiciário no curso de controle de constitucionalidade, com o estabelecimento de limites e de eventuais parâmetros orientadores.

PALAVRAS-CHAVE: controle de constitucionalidade, parâmetro de controle, neutralidade, tributo, racionalidade.

ABSTRACT: This article investigates how tax neutrality can be used in Brazilian judicial review, according to some of the main rationales or models that guide a judge's decision-making. In order to do so, the proceduralist and substantivist approaches to judicial review are described (with the strands of strict proceduralism, semantic-analyticalism, symbolism and adherence, realism and substantivism in the strict sense), and then scrutinize a pragmatic concept for tax neutrality. Finally, the neutrality and its actionability by the Judiciary in the course of judicial review are analyzed, with the establishment of limits and eventual guiding parameters.

KEYWORDS: Judicial Review, legal parameters, neutrality, tax, rationality.



¹ Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP). Professor de Tributação sobre a Produção e o Consumo do IBMEC/BSB. Ex-assessor de Ministros do STF por dez anos. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Ministério da Fazenda (CARF/MF). Advogado licenciado.

INTRODUÇÃO

Este artigo investiga o modo como a neutralidade tributária pode ser empregada no controle de constitucionalidade brasileiro, de acordo com algumas das principais racionalidades ou dos modelos que orientam a tomada de decisão por um juiz.

Na formulação mais simples, um sistema tributário tenderá à neutralidade à medida que o modo como a carga tributária é distribuída deixa de condicionar a tomada de decisões sobre como os negócios deveriam ser formatados. Em outras palavras, em um sistema idealmente neutro, o formato das operações não aumenta, nem diminui o valor devido a título de tributo. Nesse contexto, o senso comum sugere que a neutralidade é uma matéria de interesse à reforma tributária, a cargo de economistas, no campo acadêmico, e de políticos, no âmbito da atuação estatal. Porém, contraintuitivamente, demonstraremos que a neutralidade tributária também tange o controle de constitucionalidade, a cargo dos juízes. De fato, a tensão entre os limites de atuação do Legislativo, de um lado, e do Judiciário, do outro, é questão perene.

Para tanto, partiremos de um modelo-base, que contenha o mínimo denominador comum para a identificação de um sistema tributário neutro, ou, ao menos, tendente à neutralidade. Identificadas as características essenciais à neutralidade, exporemos o papel do controle de constitucionalidade e algumas das principais racionalidades que definem a legitimidade e o escopo de atuação jurisdicional. Por fim, concluiremos que há dois aspectos imprescindíveis ao controle de constitucionalidade com parâmetro na neutralidade tributária: (a) no campo material ou substantivo, a violação ocorrerá sempre que dois fatos com as mesmas dimensões econômicas forem tributados de modo diverso; e (b) no campo da resposta institucional, o Judiciário pode corrigir tal erro, sem contrariar a legalidade nem a separação de poderes, ao conceder ao fato com tratamento mais gravoso o mesmo tratamento concedido ao seu análogo.

1. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA SEGUNDO O MODELO DE RACIONALIDADE SUBJACENTE AO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Em sua essência histórica e primitiva, o Estado surge concomitantemente ao tributo (ELIAS, 1993; BOURDIEU, 2012), no exato momento em que o agrupamento vencedor percebe ser mais proveitoso submeter o agrupamento vencido a extorsões periódicas do que, simplesmente, aniquilá-lo para tomar seus bens (OPPENHEIMER, 1922; OLSON, 1971).

Desde então, há um constante esforço humano para distanciar o Estado de sua configuração primária, uma mera quadrilha de venda de proteção amparada por reivindicações de legitimidade (TILLY, 2009, p. 169), rumo a uma entidade capaz de suprir as expectativas legítimas da população, com a participação política do indivíduo.

A manutenção da liberdade individual e da capacidade do Estado para prover as expectativas da população depende de dois mecanismos essenciais, que são as eleições universais,

livres e periódicas, e um conjunto normativo repartidor e limitador do poder (BRENNAN e BUCHANAN, 2000).

Nesse arranjo institucional, o Judiciário pode assumir diversos papéis, de acordo com as concepções de justiça, eficiência e legitimidade dos diversos agentes relevantes. Por exemplo, a formação histórica de um Judiciário independente tem origem remota em circunstâncias aparentemente improváveis. A doutrina inglesa do *habeas corpus*, essencial para a fixação das competências que viriam a assegurar a independência dos juízes, deve-se à utilização do Judiciário como um instrumento centrípeto de consolidação do poder (HALLIDAY, 2010). Já no curso da formação dos Estados Unidos da América, a existência de um Judiciário independente foi vislumbrada como essencial à repartição do poder, para que a “ambição combatesse ambição” (HAMILTON, MADISON e JAY, 2006, p. 288, tradução nossa), dada a certeza de que o poder sempre corrompe (DAHBERG, 1887; MONTESQUIEU, 2000).

Evidentemente, há diversos modos possíveis de enxergar o papel do Judiciário e do alcance de sua competência, especialmente na hipótese em que a legitimidade da atuação estiver em jogo. Nem sempre houve consenso sobre a competência do Judiciário para anular ou modificar normas criadas por outros poderes. Em alguns sistemas, a própria ideia de controle de constitucionalidade é contraditória (BITTENCOURT, 1949). Em outros, apenas alguém com inequívoca e suprema autoridade popular poderia exercer qualquer tipo de controle baseado na interpretação constitucional (SCHMITT, 2007).

Em resumo, algumas das principais racionalidades subjacentes ao controle de constitucionalidade são: (a) o procedimentalismo, (b) a analítico-semântica, (c) o simbolismo e o adesismo, (d) o realismo e (e) o substantivismo.

De acordo com o procedimentalismo, a função do controle de constitucionalidade é assegurar a abertura ampla dos canais de participação política. Compete ao Legislativo definir o sentido das normas que regerão a vida em comum, os limites e os deveres da atuação do Estado, sem a interferência do Judiciário. A fixação do alcance do sentido das palavras do texto constitucional pertence ao Legislativo, pois são os políticos eleitos que possuem legitimidade democrática para conduzir o destino da população.

Assim, a legitimidade de uma norma jurídica é construída nos embates políticos e com o auxílio dos respectivos instrumentos, como os debates, as audiências públicas e o voto majoritário. Se uma palavra constante na Constituição admite mais de um sentido possível, o legislador é livre para escolher qualquer deles, *desde que obedeça ao devido processo político*.

Nessa racionalidade, o conteúdo da norma não é tão relevante quanto a disputa pela respectiva aprovação, isto é, se os grupos afetados pelo novo texto legal foram bem representados politicamente. Enquanto a arena de combate político tiver regras justas de ingresso e de concorrência, o Judiciário deverá deferência ao resultado.

Como o procedimentalismo toma o processo político como critério determinante da legitimidade da atuação estatal, eventuais desequilíbrios na eleição dos legisladores podem implicar a inconstitucionalidade do texto legal produzido sem amparo democrático (ELY, 2002). O marco procedimentalista é o julgamento de *Carolene Products* pela Suprema Corte dos Estados Unidos (SUPREME COURT OF THE UNITED STATES [SCOTUS], 1938). Na oportunidade, a SCOTUS firmou que não competiria ao Tribunal aplicar padrões muito rígidos de controle sobre normas pertinentes à seara econômica (o que incluiria normas tributárias), a não ser que tais normas prejudicassem minorias insulares identificáveis ou afetassem negativamente o processo eleitoral (como nos casos de *gerrymandering*, ou manipulação dos distritos eleitorais).

O principal obstáculo da aplicação pura e simples da racionalidade procedimentalista à matéria tributária, inclusive em relação à neutralidade, é a circunstância de o processo político não ser caracterizado pelo embate entre uma maioria e uma minoria estáveis e bem identificadas. A observação empírica revela que se decidem debates políticos por coalisões de minorias, constantemente formadas e desconstituídas conforme a matéria em exame (DAHL, 1957, 2000, 2015). Não raro, oponentes ideológicos unem-se em torno de interesses em comum, como a manutenção do sistema que lhes garante permanência (DOWNS, 2013), ou mediante promessa de reciprocidade (*logrolling* – BUCHANAN e TULLOCK, 1999).

O risco da aplicação linear do procedimentalismo à matéria tributária está na adoção do preconceito de que sujeitos passivos sempre estarão bem representados politicamente, e, portanto, deve-se deferência irrefletida ao resultado das deliberações políticas. Especialmente no campo da neutralidade, há espaço para que ações ou omissões do Legislativo prejudiquem agentes que deveriam contar com as mesmas condições concorrenciais, sem que a tributação oferecesse vantagem competitiva artificial.

A racionalidade analítico-semântica enfoca a linguagem e as respectivas ferramentas de determinação ou escolha de sentido para o texto legal. Estamos no terreno da hermenêutica, da exegese, da teleologia, do originalismo (SCALIA *et al.*, 2018; SCALIA, 2008) e da evolução linguística. Buscam-se as características do uso da linguagem, natural ou técnica, do momento em que o texto jurídico foi criado, ou do momento em que a interpretação é feita, para precisar-lhe o sentido.

Diante da ambiguidade e da vacuidade (vagueza) inerente às palavras, a racionalidade analítico-semântica está em constante tensão entre a liberdade criativa do intérprete (BARTHES, 2012) e certo direito do texto a uma interpretação coerente, e não a qualquer interpretação (ECO, 2004). Conquanto diferentes, as racionalidades do simbolismo e do adesismo dividem pontos em comum, motivo pelo qual é pertinente apresentá-las conjuntamente.

Tomadas de empréstimo as observações de Arnold (1935) e Kindermann (1988) sobre o simbolismo na legislação, a jurisdição constitucional simbólica frustra a aplicação concreta de uma norma constitucional ou de uma norma infraconstitucional sem que se reconheça ostensivamente o despreço do Tribunal pela primeira, nem a inconstitucionalidade da segunda. Na aparência, o

Tribunal Constitucional está aplicando a constituição em seu máximo alcance, quando, em verdade, o objetivo é a manutenção de outro estado de coisas. Talvez o exemplo mais eloquente de jurisdição simbólica seja o célebre julgamento de *Marbury v. Madison*, com o qual a SCOTUS livrou-se do risco de retaliação posto por Thomas Jefferson, ao mesmo tempo em que afirmava a supremacia judicial sobre matéria de interpretação legal.

O adesismo é baseado no conceito de legitimidade de Stinchcombe (1970), que é mensurado à razão do apoio qualificado que uma proposta recebe. Por exemplo, Dahl (1957) observou empiricamente que a SCOTUS tenderia a cancelar as políticas públicas do Executivo em períodos nos quais houvesse estabilidade política, isto é, em que o presidente incumbente contasse com apoio da maioria no Congresso (Legislativo). Em sentido diverso, o Tribunal tenderia a derrubar as políticas públicas em períodos de acomodação das forças políticas, nos quais o presidente ainda não contasse com o apoio da maioria dos membros do Congresso. Nesse contexto, o adesismo é um modo de justificar a legitimação ou a deslegitimação de uma administração (governo) pela participação de um órgão supostamente externo e desinteressado, mas que, em realidade, funciona em ressonância às forças políticas estabelecidas.

A postura realista e as suas derivações, como o pragmatismo, entendem a jurisdição constitucional como um instrumento de mudança e evolução social. A existência de um texto constitucional prévio, de observância obrigatória pelo juiz, reduz-se a simples pretexto, dada a sua maleabilidade. A aplicação do Direito não segue o modo silogístico ensinado nas instituições de ensino, pois os critérios decisórios determinantes derivam das idiossincráticas percepção e intenção do juiz (FRANK e BIX, 2009), embora se negue que o Direito se reduza à política (ACKERMAN, 2007). Em uma sociedade complexa e pluralista, o foco nos textos legais deve ceder a uma dogmática mais fluida, capaz de acomodar os diversos valores de uma população heterogênea (ZAGREBELSKY, 2007).

Por fim, a abordagem substantivista busca atribuir ao texto constitucional a maior eficácia possível, mediada por duas salvaguardas: a eficiência, de um lado, e um núcleo de direitos individuais fundantes da responsabilidade e da responsividade estatal, do outro. No substantivismo, as consequências são levadas a sério, com o cuidado para que a identificação de beneficiados e sacrificados seja abrangente, precisa e sopesada. O apelo a lugares-comuns e a observações rasas ou imediatistas é descartado. Não raro, o apelo a palavras vagas, associadas aos valores fundantes da sociedade, tem por objetivo tão somente enganar (SCHMITT, 2015) ou ocultar as preferências pessoais do autor (NIETZSCHE, 2017).

Para esta pesquisa, tomaremos a racionalidade analítico-semântica como limite, pois o texto legal produzido pelo Legislativo não admite toda, qualquer ou cada uma das interpretações mais convenientes ao aplicador do Direito. Para usar o jargão aeronáutico, as possibilidades razoáveis do texto serão nosso *envelope operacional*, isto é, os parâmetros que não devem ser cruzados, sob pena de transformação de um esforço analítico em um estratagema sofista.

No cerne, adotaremos o substantivismo, pois interessa-nos o efeito da tributação nas escolhas dos agentes, i.e., como o modo que o tributo incide e é calculado induz a alocação de recursos em um mercado que se crê de livre ingresso, com plenas condições de concorrência.

2. A DÚPLICE DIMENSÃO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. Neutralidade como obrigação imposta ao legislador infraconstitucional

No estudo das disposições constitucionais acerca de matéria tributária, é bastante comum reconstruir as ideias de *isonomia* e de *adaptação do tratamento segundo características especiais* (*equality*) a partir do texto dos arts. 1º, IV; 3º, II e III; 6º, *caput*; 146-A e 170, IV, VII e VIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Exemplificativamente, pode-se superar os conceitos tradicionais de capacidade contributiva simbólica e proporcional para se propor um modelo de capacidade contributiva marginal (MUSGRAVE, 1959). Porém, esse mesmo texto legal dá azo a outro vetor importante, inconfundível com os dois anteriores, que é a *neutralidade*.

Um sistema tributário neutro é imparcial, de modo a impedir o tratamento desigual de sujeitos passivos semelhantes, bem como o tratamento igual a sujeitos passivos diferentes em essência (GROVES, 1948). De todo modo, ainda é necessário definir qual seria o critério determinante para reconhecer essa semelhança ou a desigualdade relevante para justificar a identidade ou a disparidade de tratamentos.

De modo simplificado, a neutralidade implica a irrelevância da tributação para a tomada de decisão pelos indivíduos, empreendedores ou investidores. Apenas questões ligadas à aversão ao risco, à probabilidade de retorno, aos custos, etc. acabariam por condicionar as escolhas racionais.

Com o nível de complexidade atual das operações empresariais, financeiras e econômicas, torna-se necessário elaborar conceitos de neutralidade adaptados para cada tributo ou modelo de tributação. Para ilustrar, dada a possibilidade de uma pessoa optar pela vida profissional como empreendedor ou como empregado assalariado, desconsiderados os riscos, Kannianen e Panteghini (2013) propõem que os métodos atualmente empregados tendem a afetar essa escolha, especialmente nos estágios de início e liquidação.

Condicionar a neutralidade tributária à discricionariedade do legislador infraconstitucional implicaria reduzir a Constituição ao papel de legislação simbólica, com a retirada de qualquer efetividade. Conforme visto, o bom funcionamento do Estado não se esgota na guarda do processo eleitoral, pois, apesar de imprescindível, ele é insuficiente para impedir a usurpação das funções públicas por pessoas ou por grupos bem representados politicamente. A observância ao conjunto de normas que positivam os valores e os vetores caros à sociedade complementa indissociavelmente a proteção conferida pelas eleições universais, livres e periódicas.

Nesse sentido, a neutralidade tributária é uma imposição ao legislador infraconstitucional que não pode ser ignorada sob o pretexto de autonomia política do representante, tampouco de conveniência, nem oportunidade, da pessoa que está exercendo temporariamente um mandato.

2.2. Neutralidade como norma acionável no controle de constitucionalidade

Na hipótese de o legislador inconstitucional (a) quedar inerte ou (b) legislar em prol de um sistema capaz de violar a neutralidade, o Judiciário teria competência para corrigir essa inconstitucionalidade, e, em caso positivo, qual o tipo de provimento adequado?

Por brevidade, concentremo-nos em *b*, quer dizer, em um cenário especulativo em que dois sujeitos passivos, ou duas operações equivalentes, recebam tratamento tributário diverso. Primeiro, é necessário fixar o critério determinante da similitude. Duas operações serão consideradas análogas se tiverem o mesmo resultado econômico, conforme explicita o art. 150, II, da CF/88. Por princípio, a dimensão financeira será relevante, sem sofrer a influência de vicissitudes ligadas ao formato da operação.

Essa racionalidade não é inédita no sistema jurídico brasileiro. Na exposição de motivos da Lei n. 6.099/1974, constante da Mensagem 52/1974, o mandato de neutralidade é explícito, na medida em que o ministro Mário Henrique Simonsen afirma que a adoção do arrendamento mercantil (*leasing*) deveria pautar-se por suas *virtudes intrínsecas*, e não por um suposto regime tributário mais favorecido. Isso porque o arrendamento mercantil comungava o cerne de seu objetivo com outros instrumentos jurídicos, como a locação ou o mútuo vinculado à aquisição de bem (compra financiada). Em complemento, se esses instrumentos alternativos possuísem vantagens tributárias inextensíveis ao arrendamento mercantil, como a inserção do valor total da operação em eventual base de cálculo do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal, Interestadual e Comunicações (ICMS), sem a dedução dos custos operacionais representados pelas parcelas periódicas (*aluguéis*), o *leasing* tornar-se-ia inviável financeiramente.

A dimensão econômica também foi considerada relevante pelo Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) 112.947 (BRASIL, 1987), o RE 113.383 (BRASIL, 1988a) e o RE 115.103 (BRASIL, 1988b), que discutiam a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre operações de locação. Nesses precedentes, o STF entendeu que o critério determinante para a tributação era a característica econômica da operação, juridicizada pela legislação de regência, em prejuízo de eventuais obstáculos semânticos próprios ao vocábulo “serviços”, ou pelo conceito jurídico de “serviços” tal qual derivado do uso dessa palavra nos textos legais de direito civil. Segundo se lê no voto condutor do RE 112.947, deve-se ignorar “todo o formalismo” e “todas as aparências” para encontrar a “realidade econômica subjacente” (BRASIL, 1987) ao fato jurídico tributário.

Após um breve lapso de tempo em que vigeu orientação diversa (RE 116.121 [BRASIL, 2000]), o Tribunal voltou a firmar a prevalência da dimensão econômica sobre a forma jurídica como critério de tributação do ISSQN, como se vê nos precedentes relativos à incidência desse tributo sobre o arrendamento mercantil financeiro (RE 547.245 [BRASIL, 2009]) e sobre a operação de planos de saúde complementar (RE 651.703 [BRASIL, 2016]).

Mais recentemente, a neutralidade tributária foi tema de julgamentos sobre o alcance da imunidade tributária recíproca. No julgamento do RE 773.992 (BRASIL, 2014), o STF assegurou a imunidade tributária de imóveis de propriedade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) afetados à exploração de atividade econômica lucrativa, apesar de essa empresa pública concorrer com outras empresas, privadas, no oferecimento de transporte de bens. Para o Tribunal, a diminuição da carga tributária funcionaria como uma espécie de subsídio cruzado, destinado a custear a atividade pública de transporte de correspondência, essencial à integração nacional.

O mesmo tipo de racionalidade animou o julgamento do RE 405.267 (BRASIL, 2018), que reconheceu a imunidade tributária da Caixa de Assistência dos Advogados, cujo tratamento tributário deveria equivaler àquele dos demais órgãos da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), como os Conselhos Federal e Seccionais. Em sentido diverso, o STF afastou a imunidade recíproca de imóveis de propriedade de entes federados, cujo uso fora cedido onerosamente a particulares, para a exploração de atividade econômica lucrativa privada (RE 601.720 [BRASIL, 2017]).

No exame do RE 580.264 (BRASIL, 2010), a constituição da pessoa jurídica como empresa de economia mista foi desconsiderada para se reconhecer a imunidade tributária, revelada pelo modo como um grupo de hospitais atuava. Submetidos integralmente ao Sistema Único de Saúde (SUS), e sem finalidade lucrativa pragmática, os hospitais foram reconhecidos como instrumentalidades estatais e, portanto, imunes à tributação. Independentemente do resultado de tais julgamentos, parece seguro afirmar que o STF se aproxima da equivalência econômica para construir seu critério determinante destinado a aferir eventual violação da neutralidade.

A segunda questão de fundo que deve ser enfrentada, não menos importante, é o tipo de postura que o juiz deve adotar diante de uma violação da neutralidade. Aqui, há dois modos de pensar o problema. Em um deles, a estruturação da neutralidade depende de escolhas políticas, cuja legitimidade recai sobre o Legislativo, de modo a impedir o Judiciário de tomar qualquer atitude corretiva, a não ser confirmar a existência de uma violação constitucional, sem remédio. No outro, parte-se da constatação de que as normas constitucionais possuem um núcleo de significado mínimo, que não pode ser ignorado pelo legislador em nenhuma hipótese. Essa reserva de salvaguarda contra a omissão ou a atuação estatal necessariamente deve contar com um instrumento de concreção eficaz e eficiente, sob pena de redução do papel da jurisdição às racionalidades simbólica ou adesista.

De fato, as normas constitucionais baseadas nesses textos de direito positivo detêm densidade normativa suficiente para provocar o controle de constitucionalidade, isto é, possuem um conteúdo semântico e material mínimo que não pode ser ignorado nem contrariado pelo legislador de regência.

Já em matéria tributária, conforme observou o ministro Célio Borja, o legislador não pode diminuir, nem anular uma garantia concedida pela Constituição ao sujeito passivo, sob pretexto de regulá-la (Mandado de Injunção 232 [BRASIL, 1991]). Nesse contexto, a neutralidade excede a dimensão de mera recomendação ao legislador, pois violações a si são corrigíveis pela intervenção do juiz. Em outras palavras, a neutralidade é uma norma *acionável* no controle de constitucionalidade, à qual se deve conferir a maior efetividade possível. Contudo, não há risco à legalidade nem à separação de poderes.

Inicialmente, observa-se que a dinâmica do julgamento de constitucionalidade concebe que cabe ao Judiciário garantir prestações ativas (*services*) aos indivíduos, em decorrência de garantias fundamentais (SCHLINK, 1996, p. 1233). Por exemplo, é nesse sentido o pleno cabimento das sentenças aditivas (NOBRE JÚNIOR, 2006, p. 121).

A doutrina do juiz reduzido a “legislador negativo” há muito foi abandonada pelo STF.² Em síntese, há dois aspectos imprescindíveis ao controle de constitucionalidade com parâmetro na neutralidade tributária: (a) no campo material ou substantivo, a violação ocorrerá sempre que dois fatos com as mesmas dimensões econômicas forem tributados de modo diverso; e (b) no campo da resposta institucional, o Judiciário pode corrigir tal erro, sem contrariar a legalidade nem a separação de poderes, ao conceder ao fato com tratamento mais gravoso o mesmo tratamento concedido ao seu análogo.

CONCLUSÕES

A neutralidade tributária possui duas dimensões, uma voltada para o legislador, ao obrigá-lo a estruturar um sistema imparcial, cujos modos de incidência da exação não afetem, ou afetem na menor medida possível, a alocação de investimentos e a tomada de decisões pelos agentes; e a outra voltada para o Judiciário, como norma acionável no controle de constitucionalidade, para correção de eventuais distorções.

No campo material ou substantivo, a neutralidade é aferida pela comparação entre as dimensões econômicas dos fatos tributados, com o descarte de características tópicas como a simples formatação jurídica dos negócios.

No campo da resposta, diante da violação, a expectativa legítima é a de que o Judiciário reequilibrará o quadro ao garantir ao fato prejudicado o mesmo tratamento de seu análogo privilegiado.

2 Por todos, confira-se a decisão proferida nos autos da AO 1.773.

A correção da contrariedade constitucional não viola a legalidade nem a separação de poderes, pois a neutralidade tributária possui densidade própria e suficiente para garantir expectativas legítimas aos indivíduos, não apenas como sujeitos passivos, mas também como investidores, empregadores e empregados.

A tomada da neutralidade como norma acionável no controle de constitucionalidade segue duas racionalidades: de um lado, o respeito aos limites interpretativos do próprio texto constitucional; do outro lado, o vetor de máxima efetividade e eficiência do tratamento tributário neutro para a concreção dos objetivos determinados também pela Constituição, no campo da criação das condições ao pleno emprego, da redução das desigualdades regionais, do combate à pobreza e do desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, B. A. The Living Constitution. *Harvard Law Review*, [s. l.], v. 120, n. 7, p. 1737-1812, 2007.

ARNOLD, T. W. **The Symbols of Government**. New Haven: Yale University Press, 1935.

BARTHES, R. **O rumor da língua**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

BITTENCOURT, L. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1949.

BOURDIEU, P. **Sobre o Estado**: Cursos no Collège de France (1989-92). São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Mandado de Injunção 232/RJ**. Mandado de injunção. – Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. – Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. [...]. Relator: Min. Moreira Alves. Data do julgamento: 2 de agosto de 1991. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur76123/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 112.947/SP**. Tributário. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, “*utilitatis causa*”, na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1.188 do Código Civil. [...]. Relator: Min. Carlos Madeira. Data do julgamento: 19 de junho de 1987. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65866/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 113.383/SP**. ISS – Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da Lista de Incidência. “*In casu*”, caracterizada

como locação de móveis e não “leasing”. Conceito de “serviços”. Art. 18, § 5º, da Constituição Federal não prequestionado; art. 24, II, não violado. Cabimento pela alínea “c” indemonstrado. Recurso Extraordinário não conhecido. Relator: Min. Oscar Correa. Data do julgamento: 22 de março de 1988a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur145227/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 115.103/SP**. ISS – Locação de bens móveis, expressamente incluída no item 52 da Lista de Incidência. Inexistência de inconstitucionalidade. Conceito de serviços. Art. 24, II, da Constituição Federal não violado. Textos não prequestionados. Cabimento pela alínea “c” indemonstrado. Recurso Extraordinário não conhecido. Relator: Min. Oscar Correa. Data do julgamento: 22 de março de 1988b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur146147/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 116.121/SP**. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. [...]. Relator: Min. Octavio Gallotti. Redator: Min. Marco Aurélio. Data do julgamento: 11 de outubro de 2000. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 405.267/MG**. Recurso Extraordinário. Matéria afetada para julgamento no Tribunal Pleno pela Segunda Turma. Artigos 11, I, parágrafo único C/C 22, parágrafo único, “b”, ambos do RISTF. Direito tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. Ordem dos Advogados do Brasil. Caixa de Assistência dos Advogados. [...]. Relator: Min. Edson Fachin. Data do julgamento: 6 de setembro de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur392925/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 547.245/SC**. Recurso Extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de *leasing* financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. [...]. Relator: Min. Eros Grau. Data do julgamento: 2 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174278/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 580.264/RS**. Constitucional. Tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Imunidade tributária recíproca. Sociedade de economia mista. Serviços de saúde. [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Redator: Min. Ayres Britto. Data do julgamento: 16 de dezembro de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur199639/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 601.720/RJ**. IPTU – Bem público – Cessão – Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin. Redator: Min. Marco Aurélio. Data do julgamento: 19 de abril de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur372799/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 651.703/PR**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. [...]. Relator: Min. Luiz Fux. Data do julgamento: 29 de setembro de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 773.992/BA**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral reconhecida. Tributário. IPTU. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, da CF). [...]. Relator: Min. Dias Toffoli. Data do julgamento: 15 de outubro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur292564/false>. Acesso em: 6 dez. 2022.

BRENNAN, G.; BUCHANAN, J. M. **The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution**. Indianapolis: Liberty Fund, 2000. v. 9. (The Collected Works of James M. Buchanan).

BUCHANAN, J. M.; TULLOCK, G. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy – Portable Library of Liberty**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999. v. 3 (The Collected Works of James M. Buchanan). Disponível em: http://files.libertyfund.org/files/1063/Buchanan_0102-03_EBk_v6.0.pdf. Acesso em: 2 jul. 2019.

DAHBERG, J. E. E. **Acton-Creighton Correspondence**. Indianapolis: Liberty Fund, 1887. Disponível em: https://oll.libertyfund.org/titles/2254#acton_powercorrupts1524_3. Acesso em: 18 jul. 2019.

DAHL, R. A. Decision-Making in a Democracy: The Supreme Court as a National Police Maker. **Journal of Public Law**, [s. l.], v. 6, p. 279-295, 1957.

DAHL, R. A. **On Democracy**. New Haven: Yale University Press, 2000. (Yale Nota Bene).

DAHL, R. A. **Poliarquia: participação e oposição**. São Paulo: Edusp, 2015. v. 9. (Clássicos).

DOWNS, A. **Uma teoria econômica da democracia**. São Paulo: Edusp, 2013. v. 15. (Clássicos).

ECO, U. **Os limites da interpretação**. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004. v. 135. (Estudos).

ELIAS, N. **O processo civilizador: formação do estado e civilização**. Rio de Janeiro: Zahar, 1993. v. 2.

ELY, J. H. **Democracy and Distrust: A Theory of Judicial Review**. 14. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

FRANK, J.; BIX, B. H. **Law & The Modern Mind**. New Brunswick: Transaction Publishers, 2009.

- GROVES, H. Neutrality in Taxation. **National Tax Journal**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 18-24, 1948.
- HALLIDAY, P. D. **Habeas Corpus: From England to Empire**. Cambridge Mass.: Belknap Press of Harvard University Press, 2010.
- HAMILTON, A.; MADISON, J.; JAY, J. **The Federalist**. New York: Barnes & Noble Books, 2006.
- KANNIAINEN, V.; PANTEGHINI, P. M. Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship. **Finanzarchiv**, [s. l.], v. 69, n. 2, p. 167-193, 2013.
- KINDERMANN, H. Symbolische Gesetzgebung. In: GRIMM, D.; MAIHOFER, W. **Gesetzgebungstheorie Und Rechtspolitik**. Opladen: Westdeutscher Verlag, 1988. p. 222-245.
- MONTESQUIEU, C. S. B. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MUSGRAVE, R. A. **The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy**. New York: Mc-Graw-Hill, 1959.
- NIETZCHE, F. **Grandes obras de Nietzsche: Assim falava Zaratustra; O Anticristo; Ecce Homo**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.
- NOBRE JÚNIOR, E. P. Sentenças aditivas e o mito do legislador negativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 43, n. 170, p. 111-142, 2006.
- OLSON, M. **The Logic of Collective Action: Public Goods and the Theory of Groups**. Cambridge, London: Harvard University Press, 1971. X. v. 124. (Harvard Economic Studies).
- OPPENHEIMER, F. **The State: Its History and Development Viewed Sociologically**. New York: B.W. Huebsch, 1922.
- SCALIA, A. *et al.* **A Matter of Interpretation: New Edition: Federal Courts and the Law: An Essay**. Princeton, Oxford: Princeton University Press, 2018. (The University Center for Human Values Series).
- SCALIA, A. **Making Your Case: The Art of Persuading Judges**. Canada: Thomson West, 2008.
- SCHLINK, B. The Dynamics of Constitutional Adjudication. **Cardozo Law Review**, [s. l.], v. 17, p. 1231-1238, 1996.
- SCHMITT, C. **O conceito do político**. Lisboa: Edições 70, 2015.
- SCHMITT, C. **O guardião da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- STINCHCOMBE, A. L. **La construcción de teorías sociales**. Buenos Aires: Ediciones Buena Vision, 1970.
- SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. **United States v. Carolene Products Co. Stone, J.**, 1938, Actual. 1938-04-25.
- TILLY, C. War and State Making as Organized Crime. In: EVANS, P. B.; RUESCHEMEYER, D.; SKOCPOL, T. (org.). **Bringing the State Back In**. Cambridge Cambridgeshire, New York: Cambridge University Press, 2009. p. 169-187.
- ZAGREBELSKY, G. **El derecho dúctil: ley, derechos, justicia**. 7. ed. Madrid: Trotta, 2007. (Colección Estructuras y Procesos).