

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

**CURITIBA  
2005**

**FÁBIO LORENZON BARTMANN**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

**Monografia apresentada à disciplina Monografia Jurídica como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.**

**Orientadora: Prof. Betina Treiger Gruppenmacher**

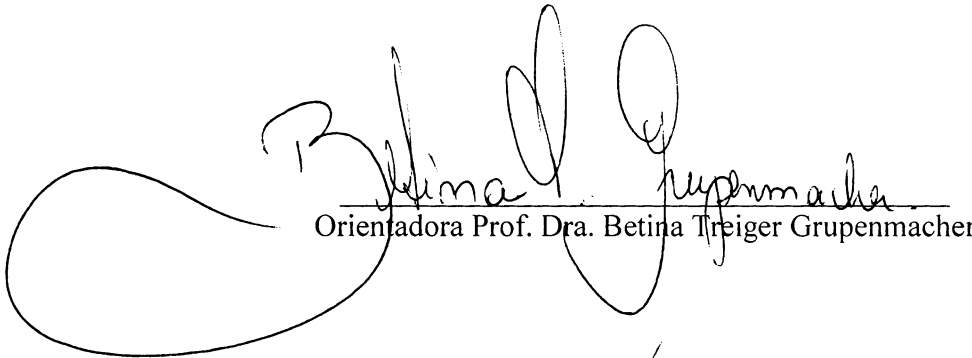
**CURITIBA  
2005**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

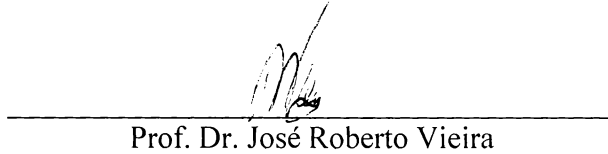
**FÁBIO LORENZON BARTMANN**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

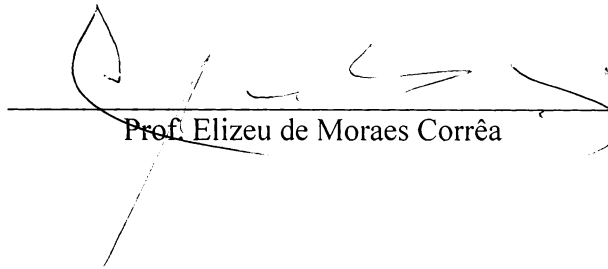
Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Orientadora Prof. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher



Prof. Dr. José Roberto Vieira



Prof. Elizeu de Moraes Corrêa

Curitiba, 31 de outubro de 2005.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b><u>ESTUDO HISTÓRICO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....</u></b>	<b>3</b>
1.1 <u>PRIVILÉGIOS FISCAIS EM ÉPOCAS REMOTAS.....</u>	3
1.2 <u>ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA MODERNA.....</u>	4
1.3 <u>A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS.....</u>	8
<b><u>O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</u></b>	<b>11</b>
2.1 <u>ASPECTOS TEÓRICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</u>	11
2.2 <u>EXTENSÃO FORMAL DO PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</u>	12
2.2.1 <u><i>Vedação limitada à tributação recíproca.....</i></u>	13
2.2.2 <u><i>Vedação plena à tributação recíproca.....</i></u>	14
<b><u>NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....</u></b>	<b>17</b>
3.1 <u>TEORIAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DAS IMUNIDADES.....</u>	17
3.2 <u>IMUNIDADE E ISENÇÃO.....</u>	19
3.3 <u>IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E O PACTO FEDERATIVO.....</u>	23
<b><u>O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</u></b>	<b>26</b>
4.1 <u>EXTENSÃO MATERIAL DO INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</u>	27
4.1.1 <u><i>Artigo 150 inciso VI.....</i></u>	27
4.1.2 <u><i>A redação do artigo 150, inciso VI, alínea “a”.....</i></u>	31
4.1.3 <u><i>A imunidade tributária recíproca em face da substituição tributária.....</i></u>	35
<b><u>CONCLUSÃO.....</u></b>	<b>41</b>
<b><u>REFERÊNCIAS.....</u></b>	<b>43</b>

## RESUMO

Análise do princípio jurídico da imunidade tributária recíproca em face do estudo histórico da origem da imunidade recíproca nos Estados Unidos da América, especialmente em relação ao caso *McCulloch vs. State of Maryland*. Estudo histórico do instituto jurídico da imunidade tributária recíproca nas Constituições do Brasil. Abordagem teórica da imunidade recíproca com relação à sua natureza jurídica e análise do instituto em face do pacto federativo. Fixação dos limites de abrangência da imunidade tributária recíproca no Brasil com relação a todas as espécies de tributos e com relação aos impostos. Contraposição da imunidade tributária recíproca em face da substituição tributária.

Palavras-chave: Monografia; Direito; Direito Constitucional; Direito Tributário; Imunidade Tributária; Imunidade Tributária Recíproca.

## INTRODUÇÃO

A presente monografia terá por objeto o estudo da imunidade tributária recíproca. O instituto da imunidade tributária recíproca entre os entes estatais é o instrumento do qual o Estado que se organiza sob a forma federativa se utiliza para impedir ou limitar a tributação mútua entre as pessoas jurídicas de direito público, a fim de assegurar a autonomia e o funcionamento do sistema estatal.

Para a compreensão e apreciação crítica do instituto da imunidade tributária recíproca é imprescindível o conhecimento de sua origem. A primeira parte deste estudo buscará suprir esta necessidade, elucidando o contexto histórico e as condições fáticas em que a imunidade foi esboçada.

Este estudo da origem da imunidade tributária recíproca no direito moderno servirá de fundamento para os apontamentos teóricos que integrarão o segundo capítulo deste trabalho.

A análise histórica da imunidade tributária recíproca prosseguirá com o acompanhamento do surgimento e evolução do instituto no direito brasileiro. Novamente, este conhecimento é de suma importância na compreensão das condições atuais da imunidade recíproca no Brasil.

Superada a etapa histórica, a imunidade tributária recíproca será abordada sob uma perspectiva teórica. Neste ponto se buscará a compreensão formal do princípio da imunidade, a partir da pura reflexão sobre o tema.

O estudo teórico da imunidade tributária recíproca terá a pretensão de ser totalmente livre de qualquer influência externa. A abordagem formal do princípio não considerará qualquer pressão política, sendo indiferente à legislação ou posicionamento doutrinário.

Somente então o instituto da imunidade tributária recíproca será apreciado do ponto de vista concreto. Nesta etapa, o estudo da imunidade será focado na experiência brasileira. A imunidade tributária recíproca é tema extremamente controverso no Brasil. O instituto, introduzido no direito constitucional brasileiro em

1891, ainda não está seguramente definido. Sequer chegou-se a um consenso a respeito de quais os tributos que estariam efetivamente abrangidos pela imunidade.

A abordagem da imunidade tributária recíproca, neste ponto, confrontará a norma constitucional instituidora da imunidade e sua pertinência em relação às conclusões obtidas a partir das análises anteriores, a fim de traçar de uma forma segura os limites de abrangência da imunidade.

Finalmente, o estudo enfocará o fenômeno da repercussão econômica do tributo sobre o contribuinte de fato, e a viabilidade da efetivação da imunidade tributária recíproca neste contexto.

Em suma, esta monografia tem por objetivo a abordagem crítica do instituto brasileiro da imunidade tributária recíproca, a partir de considerações teóricas fundamentadas no estudo do princípio da imunidade.

## **CAPÍTULO I**

### **ESTUDO HISTÓRICO DA IMUNIDADE RECÍPROCA**

A compreensão do instituto da imunidade tributária recíproca exige um estudo histórico aprofundado do tema, para o conhecimento de sua evolução desde as origens.

O estudo histórico da imunidade tributária moderna pode ser focado sob duas perspectivas: a origem histórica remota dos privilégios fiscais e a origem histórica moderna do instituto.

Para a realização do estudo relativo às origens históricas remotas dos institutos tributários, normalmente recorre-se ao Direito Romano. O estudo efetivo da imunidade tributária recíproca, entretanto, deve se pautar na sua origem no direito norte-americano.

A imunidade tributária entre os entes estatais, na forma como se conhece na atualidade, teve a sua origem no direito americano, tendo ingressado no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Constituição Republicana de 1891.

Este capítulo abordará o surgimento e desenvolvimento histórico da imunidade tributária recíproca, incluindo sua evolução histórica no direito brasileiro.

#### **1.1 Privilégios fiscais em épocas remotas**

O estudo da origem histórica remota da imunidade tributária é impreciso. Àquela época não havia um instituto correspondente à imunidade tributária atual; todos os apontamentos sobre imunidade tributária relativos àquele período referem-se a privilégios fiscais concedidos pelo soberano a determinadas classes e pessoas.

Poucos autores se detêm na análise do funcionamento de sistemas fiscais de épocas remotas. Na realidade, a estrutura das sociedades da antiguidade era mantida por escravos na maior parte das civilizações. O tributo pecuniário exercia papel secundário na sustentação desta estrutura.

Os privilégios tributários no direito antigo eram decorrentes de domínio político. Em diversas civilizações antigas e medievais a classe aristocrática estava dispensada do pagamento de tributos. O sistema de castas, em que as classes nobres eram privilegiadas em detrimento da massa popular, tinha a tendência de se estender à seara fiscal, e este modelo de favorecimento perdura, em muitos aspectos, até hoje.

A análise da estrutura tributária de sociedades antigas é de pouca relevância para a compreensão dos institutos modernos de direito tributário. Não há correspondência entre os sistemas tributários antigos e os complexos sistemas modernos. O estudo da imunidade tributária recíproca partirá, portanto, de sua origem no direito moderno.

## **1.2 Origem da imunidade tributária recíproca moderna**

A imunidade tributária recíproca adotada no direito brasileiro foi inspirada no direito constitucional norte-americano. A compreensão de que os entes federados não poderiam instituir tributos entre si sob pena de prejuízo ao funcionamento do sistema estatal começou a ser sedimentada no início do século XIX. À época, o pensamento político era muito influenciado pela teoria do contrato social e isso se refletia no direito constitucional. A obra “Du Contrat Social” de Jean Jacques Rousseau havia sido publicada poucos anos antes, em 1762.

Vasculhando a Constituição dos Estados Unidos da América, entretanto, verifica-se que não há menção à imunidade em nenhum dos sete artigos. Na verdade, a imunidade recíproca nos Estados Unidos foi o resultado de uma construção jurisprudencial que se iniciou com o célebre caso *McCulloch vs. Maryland*, de 1819.

O tema discutido no caso versou sobre a possibilidade de o Congresso americano contratar um banco particular para funcionar como o Banco Central do país. A partir deste debate, iniciou-se uma nova discussão acerca dos poderes atribuídos ao Congresso americano pela Constituição.

Em 1791, em atendimento ao plano financeiro, o Secretário do Tesouro, Alexander Hamilton, propôs a contratação de um banco pelo Congresso. O Secretário de Estado Thomas Jefferson, que se opunha à política federalista defendendo o direito dos Estados face ao governo centralizado, se opôs à possibilidade da contratação do banco pelo Congresso, sob a justificativa de que a Constituição não lhe outorgava este poder. Apesar da resistência, criou-se naquele ano o Banco dos Estados Unidos, tendo o contrato expirado em 1811.

Sobreveio a guerra com a Grã-Bretanha, em 1812, resultando em sérios problemas econômicos para os Estados Unidos da América. Na tentativa de conter a crise, por determinação do Presidente James Madison, o Congresso reinstituíu o banco em 1816, sob a denominação de Segundo Banco dos Estados Unidos.

A crise econômica não se resolveu e diversos Estados se opuseram ao estabelecimento do Banco federal. De fato, bancos já haviam sido incorporados nas esferas estaduais, e passaram a buscar nas legislações estaduais, formas de restringir as operações do Banco dos Estados Unidos. Os Estados também se opuseram ao banco federal, uma vez que o Segundo Banco dos Estados Unidos dependia de empréstimos suportados pelos cofres dos Estados.

O Estado norte-americano de Maryland retaliou a instituição do Segundo Banco dos Estados Unidos estabelecendo impostos sobre as operações de todos os bancos não incorporados pelo Estado. A filial de Baltimore do Banco dos Estados Unidos, representada por James McCulloch, recusou-se a pagar o tributo, levando o caso a juízo.

O primeiro ponto a ser decidido versava sobre a possibilidade de o Congresso contratar um banco. A Suprema Corte acolheu a tese de que o artigo primeiro da Constituição norte-americana deveria ser interpretado de modo amplo, de forma que a cláusula 18 da seção 8ª fundamentaria o poder, implícito, de incorporar o banco:

*The Congress shall have Power*

...

*Clause 18: To make all Laws which shall be necessary and proper for carrying into Execution the foregoing Powers, and all other Powers vested by this Constitution in the Government of the United States, or in any Department or Officer thereof.*

O segundo ponto controvertido na causa foi a determinação da constitucionalidade da tributação estadual sobre o banco federal, o que inviabilizaria a sua efetivação no Estado de Maryland.

O Estado argüiu que procedendo com a tributação não estaria resistindo à lei federal aprovada pelo Congresso, mas exercendo seu regular poder constitucional de tributar.

O argumento, entretanto, não foi aceito pela Suprema Corte. Decidiu-se pela impossibilidade de o Estado interpor impedimentos para a execução de lei federal, e a tributação foi declarada inconstitucional. O julgamento foi unânime, e a sentença foi prolatada pelo Presidente da Suprema Corte, “Chief Justice” John Marshall:

“...

*That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance, in conferring on one government a power to control the constitutional measures of another...*

*If we apply the principle for which the State of Maryland contends, to the constitution generally, we shall find it capable of changing totally the character of that instrument. We shall find it capable of arresting all the measures of the government, and of prostrating it at the foot of the States. The American people have declared their constitution, and the laws made in pursuance thereof, to be supreme; but this principle would transfer the supremacy, in fact, to the States... The Court has bestowed on this subject its most deliberate consideration. The result is a conviction that the States have no power, by taxation or otherwise, to retard, impede, burden, or in any manner control, the operations of the constitutional laws enacted by Congress to carry into execution the powers vested in the general government. This is, we think, the unavoidable consequence of that supremacy which the constitution has declared.*

*We are unanimously of opinion, that the law passed by the legislature of Maryland, imposing a tax on the Bank of the United States, is unconstitutional and void.”*

U.S. Supreme Court Opinions, volume 17, page 316, February Term, 1819.  
Disponível em: <http://www.findlaw.com/us/17/316.html>

O princípio da imunidade recíproca foi resultado da teoria dos poderes implícitos na Constituição dos Estados Unidos, aliado à orientação jurisprudencial de que os Estados não poderiam impedir ou retardar a execução das medidas aprovadas pelo governo federal, dentro de sua competência.

Há de se ressaltar, no entanto, que a imunidade tributária, posteriormente, não foi expressamente incorporada ao texto da Constituição através de emenda.

O caso *McCulloch vs. Maryland* teve grande repercussão sobre o direito constitucional e a compreensão dos princípios constitucionais implícitos. A partir de então, estudiosos do direito norte-americano importaram o instituto da imunidade tributária recíproca para seus países de origem.

É importante destacar que o tributo imposto pelo Estado de Maryland sobre a filial do Banco dos Estados Unidos foi julgado inconstitucional sob o argumento de que inviabilizaria a ação do Congresso americano. O princípio de imunidade construído pela jurisprudência americana não se confunde com a vedação à cobrança de tributos entre os entes estatais.

Historiadores do direito nacional afirmam que a imunidade tributária recíproca ingressou na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil por influência de Rui Barbosa; de qualquer forma, a imunidade foi instituída no Brasil pela Constituição republicana de 1891, como resultado imediato da solução do caso *McCulloch vs. Maryland*. Estabelecia o seu artigo décimo:

Art. 10º. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Desta forma, o princípio da imunidade recíproca foi definitivamente incorporado ao direito brasileiro, na forma do instituto de vedação plena à tributação recíproca, sendo que a sua evolução ganhou características nacionais próprias, desvinculando-se do direito externo.

### **1.3 A imunidade tributária recíproca nas Constituições brasileiras**

Desde a sua instituição no direito positivo brasileiro, o ordenamento jurídico nacional preservou o instituto da imunidade recíproca, sempre de forma expressa e em sede constitucional. O dispositivo da Constituição de 1891 é suplantado em 1934, pelo artigo 17, inciso X da nova Constituição.

Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

A nova redação do dispositivo constitucional da imunidade recíproca trouxe duas alterações significativas no instituto da imunidade. A principal alteração foi a inclusão dos Municípios na esteira da imunidade.

Outra alteração diz respeito à abertura da possibilidade de tributação sobre bens das concessionárias de serviços públicos não afetos exclusivamente ao objeto da concessão.

Com o advento da Constituição de 1937 revogou-se a imunidade anteriormente outorgada aos concessionários de serviços públicos, salvo nos casos em que a isenção fosse concedida, no interesse comum, por lei especial.

Art 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

...

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.

A alteração mais polêmica, entretanto, foi introduzida pela Constituição de 1946. A redação do artigo substituiu o vocábulo “tributar” pela expressão “lançar impostos”:

Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

...

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

...

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Esta discreta alteração tem repercussão até hoje na compreensão da extensão do instituto da imunidade, isto é, se seria aplicável somente a impostos ou se abrangeria também as demais espécies do gênero tributo.

As Constituições de 1967 e de 1988 conservaram as características da imunidade recíproca estabelecidas pela Constituição de 1946, em regra, excluindo as concessões de serviços do âmbito da imunidade e estendendo o benefício às autarquias. Veja-se o dispositivo constitucional da imunidade na Constituição de 1967:

Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

...

§ 1º. O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

Superado o estudo histórico, passa-se à abordagem teórica do princípio da imunidade tributária recíproca.

## **CAPÍTULO II**

### **O PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

Há de se esclarecer que a imunidade tributária recíproca, tomada sob uma perspectiva teórica, é um princípio. O estudo da norma jurídica que estabelece o instituto da imunidade tributária recíproca em um determinado Estado, neste ponto, é irrelevante; o disposto na legislação do Estado simplesmente ditará os aspectos concretos do instituto jurídico que buscará dar atendimento ao princípio imunitório.

#### **2.1 Aspectos teóricos da imunidade tributária recíproca**

O princípio da imunidade recíproca entre os entes estatais está essencialmente ligado à idéia de Federação. Em sua concepção clássica, o pacto federativo tem como característica primordial a multiplicidade de centros de poder autônomos e interdependentes. O princípio da imunidade recíproca decorre diretamente destas características dos entes federados. A autonomia financeira destes centros de poder é o bem jurídico protegido pela imunidade tributária recíproca.

A imunidade tributária recíproca é o princípio de vedação ou limitação à tributação recíproca entre os entes estatais. O Estado usualmente se utiliza do instituto da imunidade para impedir a geração de receita para um ente estatal em detrimento do orçamento de outro; a finalidade originária do princípio da imunidade recíproca, entretanto, é de garantir a existência harmônica e autônoma destes entes e permitir o livre desenvolvimento de atividades de sua competência.

Para que o seu objetivo primordial seja alcançado, não há necessidade de um regramento positivo que institua a imunidade tributária recíproca. A norma reguladora do instituto jurídico da imunidade prescinde de sede constitucional. Pode-se até afirmar que o instituto jurídico da imunidade recíproca não é indispensável à existência da Federação.

A admissão de cobrança de tributo entre entes estatais, a rigor, não é incompatível com a imunidade tributária recíproca. A vedação do pagamento de tributos por entes políticos, originariamente, não integra o escopo da imunidade.

## **2.2 Extensão formal do princípio da imunidade tributária recíproca**

Como foi ressaltado, o princípio da imunidade tributária recíproca não envolve a proibição da exigência de tributos entre os entes estatais. O princípio tem a finalidade única de assegurar o funcionamento do aparato estatal. Desta forma, a vedação total à tributação recíproca, ou seja, a imunidade tributária recíproca plena é somente uma forma de realização da imunidade.

Em relação aos tributos abrangidos pela imunidade, a vedação à tributação recíproca pode ser plena ou limitada. A imunidade tributária recíproca plena exclui todas as possibilidades de tributação recíproca entre os entes estatais. Se qualquer tributo estiver afastado de sua abrangência, a imunidade será limitada. A questão referente à extensão da imunidade tributária recíproca, no que se refere às diversas espécies de tributo, é tema controvertido.

O Estado Federativo, ao tracejar a sua organização político-administrativa estabelecendo a imunidade tributária recíproca, se defrontará com uma escolha política: a vedação absoluta de tributação entre os entes estatais, representada pela imunidade tributária plena, ou a restrição à tributação recíproca por meio de uma imunidade tributária limitada.

A instituição de limitações à abrangência da imunidade tributária recíproca não deve ser aleatória. A exclusão de qualquer tributo do âmbito da imunidade deve ter uma justificativa.

O estudo histórico da imunidade tributária recíproca nos Estados Unidos certificou que os Estados americanos não dispunham de poder, por meio da tributação, para impedir, retardar ou onerar excessivamente as medidas tomadas pelo

governo da União. Em suma, o que se pretendia impedir era a invasão do Estado-membro na competência da União.

É claro que coibição da ingerência de um ente estatal sobre os assuntos pertinentes a outro ente não fornece um parâmetro ideal sobre até que ponto a tributação recíproca seria admitida. Também não é razoável cogitar-se uma discussão judicial sobre a constitucionalidade ou legalidade do tributo para cada caso concreto. A exclusão de qualquer possibilidade de tributação entre os entes estatais atende melhor o princípio da imunidade recíproca do que a instituição de qualquer critério arbitrário para esta limitação. Nesta linha de raciocínio, somente uma situação justifica a limitação da imunidade recíproca e não a adoção da imunidade tributária plena.

### ***2.2.1 Vedação limitada à tributação recíproca***

A proteção da autonomia financeira dos entes públicos é o único fundamento pelo qual se pode conceber a restrição da imunidade recíproca. Esta limitação à abrangência da imunidade se justifica em razão da existência de tributos que pressupõem contraprestação direta ao contribuinte.

Desta forma, a vedação à cobrança destes tributos poderia resultar em uma situação desconfortável para um ente público, que prestaria serviços a outro ente beneficiário, arcando integralmente com o seu custo, sem qualquer compensação.

Estes tributos, conseqüentemente, poderiam ser excluídos do âmbito da imunidade sem prejuízo ao sujeito passivo da relação tributária. Neste caso não haveria geração de receita para um ente estatal em detrimento de outro, justificando-se a exclusão da imunidade em relação a tais tributos.

Este posicionamento político demonstra a preocupação com a vedação financeira das instituições públicas, em uma perspectiva individualista, no sentido de manter incólume o seu patrimônio.

Por outro lado, argumenta-se que a vedação plena à tributação recíproca é a opção menos complexa e mais eficiente à satisfação do objetivo do instituto. O posicionamento optativo pela imunidade tributária plena fundamenta-se no princípio de harmonia entre os entes estatais. É uma opção que busca integrar as instituições públicas por meio da cooperação mútua.

### ***2.2.2 Vedação plena à tributação recíproca***

A imunidade tributária recíproca plena certamente é a opção mais eficaz. A vedação total à tributação recíproca entre os entes estatais traz duas vantagens significativas à ordem tributária de um Estado.

A primeira destas vantagens é a segurança jurídica. O delineamento da amplitude da imunidade tributária recíproca há de ser preciso, sob pena de que a norma jurídica que institui a imunidade seja mais prejudicial do que benéfica.

É inconcebível que o conhecimento acerca da extensão da imunidade tributária recíproca de um Estado não esteja sedimentado. Os aspectos negativos criados por esta incerteza jurídica repercutem em todos os âmbitos da administração pública; desnecessário elucidar todo o prejuízo causado em consequência da instabilidade jurídica de um instituto de primordial importância no sistema tributário de um Estado, em que sequer se chegou a um consenso quanto aos limites de sua abrangência.

O estabelecimento de uma norma clara, direta, impeditiva da cobrança de qualquer tributo entre os entes estatais, e que não comporte interpretação diversa é a forma mais eficaz para que esta instabilidade não se imponha.

A segunda vantagem diz respeito à vulnerabilidade do sistema. A eficácia de um instituto tributário pode ser mensurada à medida que obsta ou induz a prática de fraude. A imunidade tributária recíproca limitada a determinados tributos demonstra-se menos eficaz na repressão à fraude do que a imunidade tributária plena.

O campo excluído da abrangência da imunidade limitada, na prática, se revela passível de utilização fraudulenta, por criar uma via em que a tributação é admitida. A abertura desta brecha é indesejável por induzir, ou ao menos não reprimir a sua utilização ardil. O resultado é a geração de tributos anômalos, através dos quais se busca burlar o instituto da imunidade. O sistema de vedação plena à tributação recíproca, também sob esta perspectiva, mostra-se mais eficiente.

A crítica à imunidade tributária recíproca plena se fundamenta no fato de que esta modalidade de imunidade permite a prestação de serviço público de um ente estatal a outro sem a respectiva contraprestação pecuniária. Desta forma, pode-se argumentar que a imunidade tributária plena põe em risco a autonomia financeira de entes públicos, que ficarão obrigados a custear despesas que não fruirão e das quais não serão ressarcidos. A crítica não procede; esta possibilidade é inerente à dinâmica estatal.

A partir destes apontamentos, pode-se concluir que a imunidade tributária plena, teoricamente, é a melhor opção para o atendimento da finalidade para a qual a imunidade recíproca foi concebida.

A questão, entretanto, ganha outra magnitude quando analisada sob um enfoque mais concreto. A imunidade tributária recíproca tem de conviver com diversos princípios e peculiaridades dos sistemas tributários que tornam a sua realização algo bastante complexo.

O instituto jurídico da imunidade tributária recíproca, em razão destas características individuais do sistema tributário, vai sendo amoldado de forma que se integre ao aparato estatal sem prejuízo de outras diretrizes. Como consequência, o esboço inicial da imunidade passa a ser retalhado para ceder a outros preceitos.

A estes apontamentos, some-se a estrita observação do princípio da legalidade na interpretação das normas positivas que estabelecem o instituto da imunidade tributária recíproca em cada Estado e ter-se-á a dimensão do problema concreto.

## **CAPÍTULO III**

### **NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE RECÍPROCA**

A doutrina tradicional, para a melhor compreensão das causas de exclusão de crédito tributário, utiliza-se da distinção entre as imunidades tributárias, as isenções e as chamadas hipóteses de não-incidência.

Dentre as diversas polêmicas envolvidas no estudo teórico das imunidades tributárias constitucionais, a primeira questão que se impõe diz respeito à sua natureza jurídica.

#### **3.1 Teorias sobre a natureza jurídica das imunidades**

Várias correntes foram formadas pela doutrina, definindo imunidade tributária como limitação constitucional à competência de instituir tributos, como exclusão do poder de tributar, como dispositivo constitucional de impedimento de incidência tributária e mais.

As antigas teorias têm sido substituídas por teses críticas, com a pretensão de melhor adequação técnica.

As recentes correntes doutrinárias sobre a natureza jurídica das imunidades afirmam o seu caráter estrutural na fixação de competência para a instituição de tributos pelas pessoas políticas. Teses menos recentes afirmaram a imunidade como limitação, exclusão ou supressão à competência tributária, ou ao poder de tributar. Certo é que as novas formulações teóricas dominantes foram construídas sobre as anteriores, buscando corrigir-lhes a técnica.

A discussão que surge neste âmbito diz respeito à relação da imunidade tributária, não somente a imunidade recíproca, mas todas as demais imunidades, com outras situações em que não ocorre a incidência tributária.

Inicialmente, cabe asseverar que a incidência de um tributo depende de um fato previsto em lei. Realizado tal fato, há a possibilidade concreta do

surgimento do crédito tributário. Somente os fatos que se enquadrem perfeitamente na previsão legal podem gerar crédito tributário; quaisquer fatos que não se enquadrem na previsão legal não desencadeiam a relação tributária.

As hipóteses de não-incidência do tributo referem-se a fatos não-imponíveis, fatos irrelevantes para a tributação respectiva. Todo fato que não corresponde perfeitamente à previsão legal não tem o condão de induzir o surgimento de relação tributária.

Eventualmente a lei expressamente esclarece que não se configura a incidência tributária para determinados casos, em que não se realiza a hipótese de incidência. A existência deste tipo de norma se justifica apenas a título exemplificativo, uma vez que em nada altera a incidência do tributo.

Situação diferente ocorre quando uma lei faz ressalvas quanto ao alcance da incidência do tributo, ainda que realizada a hipótese tributária.

A própria lei que institui um imposto em razão da ocorrência de determinado fato, este de maneira ampla e irrestrita, pode excluir a incidência do tributo, se este fato ocorrer sob determinadas circunstâncias excepcionais. Nestes casos a hipótese tributária se realiza, mas a lei proíbe a incidência do tributo.

Os casos em que a lei infraconstitucional, ordinária ou complementar, através de um dispositivo específico, estabelece a exclusão da incidência do tributo em determinadas circunstâncias, caracterizam a isenção tributária.

É uníssono entre os doutrinadores que as imunidades tributárias constitucionais não se confundem com as isenções tributárias, instituídas no plano infraconstitucional.

Renomados estudiosos do Direito Tributário brasileiro têm buscado um parâmetro conceitual de distinção entre as chamadas imunidades tributárias constitucionais e as isenções tributárias legais.

### 3.2 Imunidade e isenção

A Constituição brasileira, no mesmo artigo em que institui a imunidade tributária recíproca, instaura também outras vedações à tributação. A natureza da imunidade tributária recíproca, entretanto, não deve ser confundida com a natureza destas outras situações de vedação à instituição de impostos.

A imunidade recíproca impõe-se como instrumento estrutural perpétuo do Estado, enquanto que as demais refletem a tentativa de implementar atividades consideradas de elevada relevância social.

O uso da expressão “imunidade tributária”, em referência a todas as situações abrangidas pelo inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil, deve ser evitado. Sua inadequação técnica é evidente, mas apesar disto, a expressão está consagrada entre os doutrinadores do Direito Tributário.

A imunidade de livros, jornais, periódicos e papel para a sua impressão, tem por finalidade o incentivo à disseminação da cultura; a imunidade dos templos busca assegurar o direito à liberdade religiosa; a imunidade dos partidos políticos procura atender a princípios democráticos e assim por diante.

Estas imunidades tributárias identificam-se às isenções tributárias em todos os seus aspectos, exceto pela norma que as institui. São, na verdade, isenções tributárias qualificadas em razão da norma, hierarquicamente superior.

A inserção destas isenções tributárias na Constituição pode ser defendida em razão do seu fim de proteção a direitos fundamentais. Ainda assim, a sede constitucional é prescindível em razão de sua natureza efêmera, ainda mais quando as referidas isenções se demonstram totalmente ineficazes e não se prestam ao atendimento de seus elevados fins sociais.

A justaposição destas isenções tributárias qualificadas à imunidade tributária recíproca, entretanto, não tem justificativa. São institutos de natureza totalmente díspar, aglomerados em razão exclusiva da má técnica legislativa.

A consequência concreta desta aglomeração inadequada é a busca de um parâmetro conceitual que diferencie imunidades de isenções. Daí passou-se a afirmar que a isenção tributária é norma que regula a incidência do tributo, enquanto que a imunidade tributária refere-se à norma delimitativa de competência tributária dos entes políticos.

A natureza jurídica da imunidade tributária recíproca, em razão da função estrutural que desempenha no sistema federativo, não se confunde com a das demais isenções tributárias instituídas em sede constitucional.

A imunidade tributária recíproca tem origem em um princípio de harmonia entre os entes que possuem competência tributária. Este princípio não se relaciona a nenhuma outra imunidade tributária constitucional.

As isenções tributárias instituídas em sede constitucional não guardam a mesma característica. A sua eventual supressão, ou instituição de outras de igual natureza não traria alterações à atual estrutura do Estado. Funcionariam de forma idêntica à isenção tributária ordinária, impedindo a incidência de tributos sobre determinadas situações.

A afirmação de que as imunidades tributárias demarcam o âmbito de competência das pessoas políticas na instituição de tributos é reiterada na bibliografia tributária. Essa assertiva tem sua gênese no princípio de que as normas constitucionais não instituem tributos, mas demarcam competências.

O acolhimento da tese de que as isenções tributárias constitucionais contribuem para o estabelecimento da competência tributária das pessoas políticas implicaria na anuência de que todas as isenções tributárias concedidas pela lei ordinária se prestam para o mesmo papel. Nesta perspectiva, todas as isenções tributárias são normas de delimitação de competência tributária e deveriam estar inseridas na Constituição.

A instituição de isenção tributária por meio de lei ordinária chegou a ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade. O Supremo Tribunal Federal, no

entanto, concluiu que a instituição de isenção tributária por lei ordinária não afronta a Constituição:

“A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. O Poder Público tem legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições (artigo 149 da Constituição).”  
ADI 2.006-MC, Rel. Min. Mauricio Corrêa, DJ 24/09/99.

A imunidade tributária recíproca, assim como as isenções tributárias, constitucionais ou legais, não devem ser tidas como delimitadores da competência tributária dos entes políticos da Federação, mas como normas de exclusão de incidência.

Não é conveniente a persecução de uma definição de imunidade tributária que se distancie do conceito de isenção. Esta tendência que tem influenciado a doutrina brasileira induz à incorrência em duplo erro.

O primeiro deles é distinguir as imunidades tributárias que constituem as isenções tributárias constitucionais, das isenções ordinárias, que são a mesma coisa, sob o argumento de que as primeiras são normas que fixam competência tributária.

O segundo, e mais perigoso, é a confusão entre a imunidade tributária recíproca e as demais isenções tributárias sediadas na Constituição, que são institutos notoriamente díspares.

Pode-se argumentar que este paralelo entre imunidade e isenção não é passível de crítica por tratar-se de categoria meramente didática e não científica. Ainda assim, a disseminação desta classificação pela doutrina não deve prosperar.

É corrente a afirmação da irrevogabilidade das imunidades tributárias, ainda que por emenda à Constituição. Esta afirmativa equivocada é consequência de um tratamento homogêneo para todas as imunidades tributárias.

A referida assertiva normalmente busca se fundamentar no fato de que as imunidades constituem forma de preservação de direitos fundamentais. O

recebimento de um argumento superficial como este implicaria na anuência de que a isenção tributária ordinária não poderia constituir forma de preservação a direito fundamental, do contrário, deveria ter sede constitucional e conseqüentemente, também seria inafastável.

Sequer chegou-se a cogitar a irrevogabilidade de uma isenção tributária infraconstitucional. Não cabe investigar se a isenção resguardava direito fundamental; a diretriz jurisprudencial ruma no sentido exatamente oposto, determinando que uma vez revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível.

"Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente."

RE 204.062, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 19/12/96.

A corte suprema que julgasse inconstitucional a supressão de uma imunidade tributária do sistema jurídico por emenda constitucional não estaria guardando a Constituição, mas atentando contra um princípio superior da própria Constituição – o da separação de poderes. Entretanto, tratando-se da imunidade tributária recíproca, ao contrário de todas as demais, seria possível cogitar-se a sua inafastabilidade.

### **3.3 Imunidade tributária recíproca e o pacto federativo**

A assertiva anterior se fundamenta na forma federativa de organização do Estado brasileiro. A base jurídica de sustentação desta tese encontra-se no artigo 60 da Constituição:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

...

§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
I – a forma federativa de Estado”.

A tese de que a supressão da imunidade tributária recíproca não pode sequer ser objeto de deliberação tem sido admitida em grau próximo à unanimidade. O Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento neste sentido:

“... a imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, a, da Carta Federal constitui corolário do princípio da igualdade dos entes políticos decorrente da estrutura federativa adotada pelo Estado brasileiro, que congrega a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e que foi revestida de imutabilidade desde os albos da República, encontrando-se consagrada, presentemente, no art. 60, § 4º, da Carta de 1988.

Há, portanto, evidente plausibilidade na tese de que a Emenda n.º 3, de 1993, ao excepcionar, no art. 2º, § 2º, para esse imposto, IPMF, a referida imunidade recíproca, feriu e fere o pacto federativo”.

ADI 926-5 (liminar). Decisão por unanimidade. Julgamento em 01/09/93. Voto Min. Ilmar Galvão.

Como já foi exposto no Capítulo anterior, o princípio da imunidade tributária recíproca, apesar de essencialmente ligado à idéia de Federação, não é pressuposto de existência de Estado Federativo. A eventual abolição da imunidade tributária recíproca, embora represente um ato de absoluta irracionalidade, não é uma proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado.

O fundamento da decisão do Judiciário declarando a inconstitucionalidade da emenda constitucional, apesar de plausível, é incoerente.

O instituto brasileiro da imunidade tributária recíproca comporta diversas exceções, isto é, há várias circunstâncias fáticas em que a imunidade tributária recíproca não se manifesta na sua plenitude. Algumas destas situações são mencionadas no próprio texto constitucional.

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

...

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio renda ou serviços, uns dos outros;

...

§ 3º. A vedação do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades

econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A primeira constatação a este respeito é de que a imunidade só alude a impostos. A discussão acerca de quais os tributos abrangidos pela imunidade será abordada no próximo capítulo. Adiante, a Constituição enumera situações em que a imunidade tributária recíproca não se aplica.

O parágrafo terceiro do artigo 150 da Constituição é o instrumento normativo pelo qual a imunidade tributária recíproca se concilia com outras diretrizes constitucionais. A partir deste dispositivo pode-se inferir que o instituto constitucional da imunidade recíproca não privilegia particulares, assim como não intervém no princípio da livre concorrência, ou da concorrência em igualdade de condições, quando se tratar de atividade econômica geridas pelo regime jurídico privado.

Estas exceções não são originariamente contempladas pelo princípio da imunidade tributária recíproca. Entretanto, a imunidade não é um princípio isolado. É necessário que o instituto da imunidade recíproca conviva de forma harmônica com outros valores constitucionais. Por essa razão, justificam-se estas limitações normativas experimentadas pelo instituto jurídico da imunidade.

Apesar disto, nem ao menos se cogita que estas limitações configurem disposições tendentes à abolição da forma federativa de Estado. Não se argumente que tais situações excepcionais já se encontravam no texto originário da Constituição; isso não faria a mínima diferença.

Ainda assim, há o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que o contribuinte de fato, estranho à relação jurídica tributária, não pode alegar a seu favor a imunidade recíproca em razão da repercussão econômica do tributo em seu patrimônio.

Este posicionamento jurisprudencial resultou em mais uma limitação à abrangência da imunidade, neste caso, não prevista na Constituição e sequer, em lei ordinária. Seguindo a lógica do voto citado, ao decidir desta forma, a própria corte suprema estaria atentando à Constituição da República.

Se a estrutura estatal da República Federativa do Brasil admite a tributação recíproca entre os entes estatais por todas as espécies de tributos, à exceção de impostos sobre o patrimônio, bens e serviços, e, mesmo neste âmbito a imunidade é limitada por outros valores, o próprio instituto constitucional da imunidade recíproca caracterizaria um atentado à forma federativa de Estado.

## **CAPÍTULO IV**

### **O INSTITUTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

Neste capítulo será estudado o instituto da imunidade tributária recíproca no Brasil. A abordagem do instituto será feita com base no estudo da legislação pertinente, assim como dos apontamentos da doutrina e decisões judiciais.

O artigo 150 da Constituição da República, que instituiu a imunidade tributária foi assim redigido:

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

....  
VI – instituir impostos sobre:

O inciso refere-se expressamente a impostos, considerados espécie do gênero tributo. Esse entendimento delimitaria o campo de eficácia da imunidade, de modo que esta não atuaria sobre taxas, contribuições de melhoria e sobre as demais contribuições, exceto quando o tributo assumir o aspecto de imposto. Deve-se ressaltar que não se pode impressionar pela denominação do tributo. A sua natureza jurídica será determinada pela hipótese de incidência e base de cálculo.

#### **4.1 Extensão material do instituto da imunidade tributária recíproca**

##### **4.1.1 Artigo 150 inciso VI**

Apesar de a redação do inciso referir-se nominalmente a impostos, há o entendimento por parte expressiva da doutrina, de que essa delimitação da imunidade se deve a uma interpretação positivista do artigo, isolada dos demais princípios tributários e dispositivos constitucionais.

Entre os doutrinadores do direito tributário, a maior parte filia-se à corrente que afirma que a imunidade tributária abrangeria tão-somente os impostos.

O fundamento da afirmação está na simples leitura do dispositivo constitucional, que se refere àquela espécie de tributo, expressamente.

A substituição da expressão “tributar” por “lançar impostos”, em 1946, não foi aleatória, mas uma forma de restringir o alcance das imunidades tributárias, e as Constituições subseqüentes mantiveram-se fiéis à nova redação.

Renomados autores afirmam que esta alteração do texto da Constituição não teria nenhum efeito prático se analisada em conjunto com outros princípios tributários consagrados na Constituição. Entretanto a referência expressa a impostos não pode ser entendida como mero caso de imperfeição no trabalho legislativo. As imunidades tributárias, na forma do artigo 150, não se estendem a tributos que não sejam impostos.

Entretanto, tal afirmação tem por fundamento exclusivo a análise do referido artigo. A análise sistemática da legislação tributária constitucional demonstrará que há outras isenções tributárias em sede constitucional, e estas não estão adstritas aos impostos.

O artigo 195 da Constituição da República trata do financiamento da seguridade social:

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

...

*§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.*

O parágrafo sétimo do artigo 195 caracteriza uma demonstração clara de que nem sempre as isenções constitucionais, também chamadas de imunidades, referem-se aos impostos.

A exegese deste dispositivo conjuntamente com a norma do artigo 150 revela que as instituições beneficentes e de assistência social são isentas de

impostos, assim como de contribuição para a seguridade social. Desta forma é lógica a conclusão de que imunidade referente às entidades beneficentes e de assistência social transcende a imunidade tributária relativa aos impostos.

Esta constatação, entretanto, não é suficiente para permitir a afirmação de que as imunidades instituídas pelo artigo 150 da Constituição podem ser argüidas contra a cobrança de taxas ou contribuições; a isenção referente aos demais tributos deverá necessariamente ter fundamento em outra norma.

Superada esta discussão, é necessário ressaltar que a imunidade tributária recíproca, objeto deste estudo, não merece tratamento análogo às isenções tributárias constitucionais, também, no que se refere à sua amplitude.

As isenções tributárias, ainda que instituídas pelo texto constitucional, têm por finalidade o incentivo fiscal a atividades socialmente relevantes. A exclusão da incidência de impostos sobre estas atividades é suficiente para o atendimento formal desta finalidade.

A imunidade tributária recíproca, por outro lado, tem finalidade absolutamente diversa. O estudo histórico da imunidade recíproca revela que a sua existência se justifica por permitir a harmonia entre os centros de poder e o bom funcionamento do Estado.

Sob esta perspectiva, a possibilidade da exigência de outros tributos que não impostos, de uma pessoa jurídica de direito público à outra se torna questionável. Os entes estatais, pessoas jurídicas da administração pública direta, não deveriam pagar, mas arrecadar tributos.

Estas pessoas jurídicas administram recursos públicos. A transferência de recursos entre as pessoas políticas não poderia importar em pagamento de tributo de qualquer espécie, mas em movimentação de recursos públicos.

Apesar disto, a Assembléia Constituinte optou por admitir a cobrança de tributos entre pessoas jurídicas de direito público interno. Esta exigência não é inconstitucional.

A idéia originária que instituiu a imunidade tributária tinha o escopo de evitar confrontações tributárias entre entes estatais, assegurando a harmonia entre as esferas de governo e o bom funcionamento da Federação; a origem da imunidade tributária recíproca demonstra que a sua função é estrutural; o estudo teórico do princípio da imunidade deixa claro que a admissibilidade de tributação entre pessoas jurídicas de direito público pode constituir a criação de um desmotivado embaraço ao funcionamento do Estado, seja por meio de fraude ao instituto da imunidade ou por geração de instabilidade jurídica.

A isto, some-se que a admissão de cobrança de tributos entre os entes políticos pode representar um instrumento legal de invasão da autonomia financeira de outro ente estatal. Sabe-se que a imunidade tributária recíproca nasce justamente para excluir esta possibilidade de interferência infundada entre as esferas de governo.

Há de se ponderar, entretanto, que a Federação pode sobreviver ao pagamento de tributos de uma entidade estatal à outra, sem que isto implique em um atentado à forma federativa de Estado. É possível que a finalidade da imunidade recíproca, nem por isso, deixe de ser atendida.

A possibilidade de exigência de tributos entre as pessoas jurídicas de direito público interno se justifica pela persecução da autonomia das pessoas políticas, de forma que a atuação de um ente não interfira diretamente nas finanças de outro. Porém, neste caso o pagamento do tributo só se justificará pela existência de contraprestação.

Outra opção seria a impossibilidade de cobrança de qualquer espécie de tributo, em homenagem à cooperação absoluta entre os entes da administração.

Qualquer atuação da administração pública, ao investir recursos, implicará em vantagens maiores para um conjunto de pessoas e vantagens menores, ou até mesmo desvantagens para outras pessoas. Isto é inerente à atuação do Estado. Porém, há uma preocupação de caráter moral e de justiça social, de não se

privilegiar demasiadamente um número restrito de particulares através de ações públicas suportadas pela coletividade.

As taxas e contribuições de melhoria refletem esta preocupação, importando na exigência de uma contraprestação em razão de uma vantagem recebida individualmente.

Na medida em que o rol de beneficiados pela ação pública aumenta, menos coerente é a cobrança de taxa ou contribuição, uma vez que o problema de se estar beneficiando excessivamente a um particular não se sustenta.

A prestação de serviço para um ente público, ou a valorização de um bem público em razão da ação de outro ente público não gera uma injustiça corrigível pelo pagamento de uma taxa ou contribuição de melhoria. Pelo contrário, esta relação de cooperação é sintomática.

Cabe ainda registrar que a contribuição de melhoria é espécie de tributo destinado ao fim exclusivo de salvaguardar a isonomia entre os administrados, obstando o enriquecimento ilícito de particulares. A sujeição passiva de uma pessoa jurídica de direito público não atende a finalidade específica do tributo.

Desta forma, pode-se concluir que a imunidade tributária recíproca, em decorrência direta do princípio da legalidade, é também exclusivamente destinada a tributos cuja natureza jurídica corresponda à da espécie imposto.

A interpretação do dispositivo constitucional da imunidade recíproca só admitiria a sua extensão às demais espécies de tributo se fosse incabível qualquer outra forma de imunidade, que não a vedação plena à tributação recíproca. Há fundamentos que justificam a adoção de uma imunidade tributária limitada, e o Estado brasileiro optou expressamente por estes fundamentos.

Pela opção constitucional, buscou-se evitar que entes autônomos da administração prestem serviços ou gerem vantagens pecuniárias a outros, sem nenhuma contraprestação correspondente. Não é uma opção negativa, assim como a opção pela cooperação, em que nenhuma exigência de tributo é admitida, também não seria. Em última análise, trata-se simplesmente de uma opção política,

consciente ou não, relativa à movimentação de recursos públicos. Do ponto de vista macroscópico, não há prejuízo ao interesse público, pois os recursos não se perdem, apenas ingressam na esfera de domínio de outra entidade estatal.

#### **4.1.2 A redação do artigo 150, inciso VI, alínea “a”**

Seguindo a discussão relativa à amplitude ou abrangência da imunidade tributária recíproca no Brasil, sabendo-se que a imunidade só é oponível em relação aos tributos determinados por sua natureza jurídica como impostos, resta determinar quais são os impostos abrangidos pela imunidade.

Este ponto, da mesma forma que o anterior, não está pacificado entre os estudiosos do direito constitucional tributário. A discussão cinge-se a definir se a imunidade recíproca ampara quaisquer impostos do ordenamento jurídico ou somente àqueles que incidam sobre o patrimônio, a renda ou os serviços do ente político.

A defesa da restrição da imunidade recíproca aos impostos que incidam sobre o patrimônio, renda e serviços das pessoas jurídicas da administração direta tem a sua gênese na redação do dispositivo constitucional:

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

...

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

...”

Confrontando a Constituição de 1891 com a atual, tem-se que a Carta de 1988 manteve praticamente intacta a redação histórica da primeira Constituição republicana, extraída do artigo décimo deste diploma, ressalvada a eloqüente alteração da expressão tributar por “instituir impostos”.

A menção ao patrimônio, renda e serviços, trouxe ao intérprete da norma constitucional um grande problema. Gerou uma instabilidade inaceitável no ordenamento jurídico.

A análise literal do dispositivo restringe a imunidade tributária recíproca aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes estatais. Mas não se sabe quais são, ou o que são os impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A efetividade desta norma constitucional, assim como de todas as normas mal redigidas, dependerá de interpretação para além do seu disposto literal. A exegese do dispositivo, entretanto, deve necessariamente ater-se ao princípio da legalidade.

O acolhimento da tese de que os entes estatais estão sujeitos ao pagamento de tributos que não têm por fato gerador, patrimônio, renda ou serviços, abre um vasto leque de impostos que admitiriam que a União, os Estados ou os Municípios figurassem como sujeitos passivos na relação tributária.

Um exemplo de imposto que aproveitaria esta brecha do texto constitucional é o Imposto sobre Operações Financeiras. O imposto tem por fato gerador operações de crédito, câmbio, seguros e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários. Pode-se argumentar que o tributo não incide diretamente sobre patrimônio, renda ou serviços, restando excluído do âmbito da imunidade.

O Supremo Tribunal Federal refutou, reiteradamente, este entendimento. O argumento de tratar-se de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público é um meio de driblar a redação do dispositivo constitucional:

*“TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO.*

*À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido.”*

RE 213059 / SP – SÃO PAULO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator: Min. ILMAR GALVÃO. Julgamento: 05/12/1997. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 27-02-1998

O posicionamento do tribunal buscou assegurar a efetividade do instituto da imunidade tributária, de forma a cerrar uma brecha que certamente seria usada com a finalidade de fraudar o sistema, o que acabaria por tornar ineficaz o instituto da imunidade.

A sujeição das pessoas políticas a estes impostos importa em um contrassenso ao princípio norteador instituto da imunidade.

Sendo assim, não é possível que o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público interno seja molestado pela incidência de um imposto sob o pretexto de que o tributo não se encaixa nas situações enumeradas na constituição.

“A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação é imune de impostos. A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios”.

AI 174.808 - AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01/07/96.

“A norma da alínea a do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras”.

AI 172890 Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 19/04/96.

Não se pode extrapolar os limites da norma constitucional, argüindo que a imunidade recíproca é oponível a todas as espécies de tributos. Certamente a vedação de cobrança de qualquer tributo entre as entidades estatais seria uma decisão política mais inteligente do que a opção constitucional, por trazer maior estabilidade e segurança ao sistema tributário, mas é certo que esta mudança demandaria uma emenda à Constituição.

O mesmo não ocorre no que concerne à afirmação de que todos os impostos estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca. A imunidade recíproca foi instituída para impedir a ingerência recíproca da administração pública em suas diferentes esferas. Sendo assim, o seu objetivo é permitir a existência harmônica de diversas esferas de governo, sem, entretanto, que a atividade de uma destas esferas prejudique a funcionalidade das demais.

O instituto visa à proteção das atividades dos entes estatais, de forma que sua atuação esteja totalmente livre da tributação de outra entidade estatal por meio de impostos. Qualquer brecha que se admita no contexto desta vedação absoluta representa uma permissão legal de uma intervenção indesejada, que a imunidade existe para aniquilar.

Não há de se definir quais são os impostos sobre patrimônio, renda e serviços; a imunidade tributária recíproca abrange a todos. Todavia, a amplitude da imunidade tributária não pode ser traçada desta forma simplificada; há outros fatores jurídicos a serem considerados.

#### ***4.1.3 A imunidade tributária recíproca em face da substituição tributária***

Outra discussão a respeito da amplitude da imunidade tributária surge com relação ao instituto da responsabilidade tributária por substituição. A substituição tributária é um instituto alheio ao da imunidade tributária recíproca. A efetivação da substituição tributária tornou ainda mais instável o instituto da imunidade recíproca.

Inicialmente caberia o debate relativo à viabilidade da efetivação da substituição tributária em face dos princípios constitucionais. Porém, a discussão restou prejudicada em razão da edição da emenda constitucional n.º 3, que por razões fáticas será presumida legal.

A redação da emenda à Constituição buscou contornar qualquer problema de ordem jurídica que pudesse obstar a realização da substituição por meio do parágrafo sétimo acrescido ao artigo 150:

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O instituto da substituição tributária ganha grande relevância na fixação da abrangência da imunidade recíproca, principalmente em face dos impostos sobre produtos industrializados (IPI) e sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Ocorre que a substituição tributária introduz posições jurídicas distintas na sujeição passiva da relação tributária. Tem-se o contribuinte substituto, que comparece diretamente na relação tributária com o fisco, e o contribuinte substituído, que suporta o encargo econômico.

Daí decorre que os entes estatais, pessoas jurídicas de direito público imunes à tributação recíproca por meio de impostos, podem figurar em ambas as referidas posições, tanto como substitutos, ou contribuintes de direito, como substituídos, ou contribuintes de fato.

O tema é bastante polêmico entre os estudiosos de direito tributário. Tem se fortalecido a corrente que afirma que os fins da imunidade tributária recíproca, como prevista na Constituição, não seriam plenamente atendidos se a norma que dispõe sobre o instituto comportasse uma interpretação restritiva.

Para esta corrente seria necessário um estudo do critério da repercussão econômica, de modo que não se admita a incidência do imposto nos casos em que um ente estatal imune figure no pólo passivo da relação tributária, ainda que como contribuinte de fato, uma vez que o imposto, no final das contas, seria suportado pelos cofres públicos.

Há ainda os estudiosos que afirmam que a repercussão econômica não é um fenômeno juridicamente relevante, de forma que não é cabível a investigação acerca da repercussão econômica.

Assim sendo, erige-se mais uma acirrada discussão no âmbito do estudo da imunidade tributária recíproca. A questão a ser respondida neste ponto versa sobre a possibilidade de elisão da vedação constitucional de tributação recíproca através da utilização do instituto da substituição tributária.

O Supremo Tribunal Federal tem decidido os casos concretos levados até a corte no sentido de que a imunidade não aproveita ao ente imune nos casos em que o tributo não tem repercussão econômica direta sobre o seu patrimônio.

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO DE SUA ATIVIDADE AGRO-INDUSTRIAL. Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor, vale dizer, no contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço do bem adquirido. Recurso conhecido e provido”.

RE 164162 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO

Julgamento: 14/05/1996 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ 13-09-1996 PP-33239 EMENT VOL-01841-03 PP-00403

“EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido”.

RE 281433 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES

Julgamento: 06/11/2001 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação: DJ 14-12-2001 PP-00088 EMENT VOL-02053-15 PP-03210

Nos casos em que o ente imunizado é o contribuinte substituto tributário, o tribunal exclui a aplicação da imunidade, sob o fundamento de que o imposto não subtrai o seu patrimônio.

Com relação aos casos em que o ente imunizado é o contribuinte de fato, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que não é relevante a repercussão, uma vez que a imunidade é concedida somente aos entes indicados no texto constitucional.

“EMENTA: IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DIREITO DE CRÉDITO – IRRELEVÂNCIA DA TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS AO ADQUIRENTE DA MERCADORIA. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de entender irrelevante para o reconhecimento do direito ao crédito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias o fato de haver ocorrido a transferência do ônus ao adquirente da mercadoria industrializada”.

RE 170830/ SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 01/04/1997

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJ 30-04-1997

“EMENTA: IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE IURE E O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSÍVEL OPOR A FORMA JURÍDICA A REALIDADE ECONÔMICA PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA NA LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO É ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA”.

RE 68741 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. BILAC PINTO

Julgamento: 28/09/1970

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Publicação: DJ 23-10-1970

“IMPOSTO DE CONSUMO, ATUALMENTE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE RECÍPROCA DAS ENTIDADES PÚBLICAS. Tal imunidade não afasta a incidência desse imposto na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, porque no caso, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública, visto que a relação é formada pelo Fisco e o responsável legal pelo imposto ou vendedor da mercadoria”.

STF, 2ª TURMA, RE 78623, rel. Antônio Neder, nov/1971

No Supremo Tribunal Federal ainda tem prevalecido a tese de que a imunidade tributária recíproca restringe-se aos casos em que o ente estatal é contribuinte de direito, sendo incabível a apuração da repercussão econômica.

O tribunal, ao decidir as questões referentes à imunidade tributária, incorreu em uma contradição inegável. Na primeira situação, a corte afirma a relevância jurídica da repercussão econômica, circunstância que fundamenta a exclusão da imunidade para aquele caso. Em seguida, denega a imunidade do ente substituído, baseado no fato de que o ente imunizado não faz parte da relação tributária.

Para o julgamento de cada uma das situações descritas o tribunal aplicou grandezas jurídicas diversas. São decisões incoerentes, que não se prestam a responder se a repercussão econômica é fenômeno juridicamente relevante no entendimento da corte.

Para que seja analisada a questão da substituição tributária frente ao instituto da imunidade recíproca é necessário tecer alguns apontamentos. O instituto brasileiro da imunidade tem por objetivo impedir que a incidência de qualquer imposto venha a subtrair o patrimônio dos entes estatais.

O patrimônio do ente estatal, por sua vez, não é desfalcado nos casos em que a pessoa política não suporta o encargo econômico do tributo, ao contrário do que ocorre nas situações em que suporta o gravame, ainda que por repercussão.

É impertinente o discurso difundido entre estudiosos do tema, de que a transferência do encargo econômico é um fato juridicamente irrelevante. Essa postura de alienação evidencia a confusão do meio com o fim ou a busca de uma solução cômoda em face de um problema complexo. Muito pelo contrário, a efetiva repercussão econômica do tributo é o cerne da questão, da qual o direito não pode simplesmente abster-se.

Certamente a condição de contribuinte de fato, em razão de suportar o encargo econômico do tributo, é mais grave do que a posição jurídica de contribuinte formal na relação com o fisco. A imunidade tributária recíproca é

instituto jurídico destinado às situações em que os entes imunizados efetivamente suportam a carga tributária, sofrendo a redução patrimonial correspondente.

A questão é simples então: a imunidade deverá prevalecer nas situações em que o ente estatal imune suportar efetivamente a carga econômica do imposto, e deverá ser excluída nos casos em que o encargo for repassado. Esta é a solução teórica.

Todavia, a solução teoricamente adequada em termos práticos é infactível.

Seguramente, o substituto tributário que repassa o encargo econômico do imposto desempenha função coadjuvante na relação tributária material. Há de se ressaltar, no entanto, que o substituto tributário está autorizado a repassar o encargo econômico do imposto; não está compelido a fazê-lo. A substituição tributária torna indeterminado o contribuinte de fato do tributo, e para o atendimento do instituto da imunidade recíproca, é imprescindível esta determinação.

É preciso, ainda, que se pondere no tocante à possibilidade de fraude ao sistema de imunidades. A imunidade tributária recíproca, de forma nenhuma, deve privilegiar particulares. Se a imunidade for estendida ao fornecedor dos entes imunizados, é necessário assegurar que o benefício econômico seja integralmente auferido pelo ente estatal.

Deste modo, a única forma segura de se garantir o integral atendimento do instituto da imunidade recíproca em face da substituição tributária é através da investigação da repercussão econômica do tributo. Esta investigação, contudo, revela-se inviável devido à morosidade, alto custo e descredibilidade. Novamente, tem-se uma situação em que o atendimento ao instituto da imunidade recíproca não se justifica.

Os institutos da substituição tributária e imunidade tributária recíproca são, em uma primeira análise, incompatíveis. O direito não criou um instrumento viável que os conjugue. A sua coexistência no ordenamento jurídico implica na opção por um ou outro.

## CONCLUSÃO

A imunidade tributária é o instrumento estatal que tem por finalidade garantir o funcionamento autônomo dos entes estatais em um Estado de múltiplos centros de poder. A expressão concreta deste instrumento assume características diversas nos diferentes países.

O estudo histórico da imunidade tributária recíproca não deve ser preterido em razão da sua grande importância para a compreensão do princípio da imunidade em sentido teórico. A reflexão abstrata a respeito da imunidade recíproca e seus objetivos na construção da estrutura da Federação é a chave para a solução dos problemas práticos que se erigem em torno do tema. Um estudo apressado neste ponto pode implicar em uma concepção desvirtuada do instituto, o que, por sua vez, contribui para a consolidação da situação de instabilidade jurídica.

A partir de todo o exposto, pode-se afirmar que o instituto brasileiro da imunidade tributária recíproca tem sido capaz de suprir os objetivos a que se propõe. Os entes estatais brasileiros gozam de relativa autonomia e podem, até certo ponto, desenvolver as atividades de sua competência sem interferência de outro ente público.

Todavia, o instituto da imunidade tributária recíproca é passível de intensa crítica, uma vez que os seus limites não estão sedimentados entre os aplicadores do direito. Esta insegurança traz prejuízos institucionais e econômicos de grande monta, situação inadmissível em um país socialmente avançado. A primeira medida a ser tomada com relação a este fato é a construção de um consenso relativo aos limites jurídicos da imunidade tributária no Brasil.

O estudo teórico permite afirmar ainda, que a imunidade tributária recíproca brasileira, oponível somente aos impostos, atenderia melhor às suas finalidades essenciais se o instituto fosse ajustado de forma a abranger todos os tributos. Esta alteração, em face do princípio da legalidade, não pode ser

disseminada pela doutrina ao atropelo dos dispositivos constitucionais. Somente uma emenda constitucional poderá fazê-lo.

Ainda com relação à abrangência da imunidade recíproca, conclui-se que uma interpretação restritiva do dispositivo constitucional não seria positiva no que se refere aos impostos envolvidos pelo instituto. A admissão da instituição de impostos reciprocamente entre os entes estatais, sob o fundamento de que não incidem sobre patrimônio, rendas e serviços, como na letra da lei, seria mais uma linha torta no desenho do instituto da imunidade.

Finalmente, com relação à substituição tributária dos impostos sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias e serviços em face da imunidade gozada pelos entes estatais, não existe compatibilidade entre os institutos jurídicos. Este é certamente o ponto mais debatido acerca do tema na atualidade. Entretanto a superação deste dilema só é possível por meio da investigação da repercussão econômica do imposto, o que, nas condições atuais é impensável.

São estas as conclusões deste trabalho.

**REFERÊNCIAS**

- ATALIBA, Geraldo: Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, 1ª edição, São Paulo : RT, 1968
- BALEEIRO, Aliomar. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Rio de Janeiro : Forense, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Rio de Janeiro : Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 3ª edição, Rio de Janeiro : Forense, 1974.
- BARRETO, Aires. Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar, 2ª edição, Dialética : São Paulo, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 15ª edição, São Paulo : Malheiros, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 5ª edição, São Paulo : Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 15ª edição, São Paulo : Saraiva, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, São Paulo : RT, 1981.

- CASTRO FILHO, Levy Pinto de. Ensino superior no Brasil e imunidade aos impostos, Lúmen Júris : Rio de Janeiro, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Forense : Rio de Janeiro, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, São Paulo : Atlas, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 13ª edição, São Paulo : Malheiros, 1998.
- MELO, José Eduardo de. Curso de Direito Tributário, 3ª edição, São Paulo : Dialética, 2002.
- MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 4ª edição, São Paulo : Atlas, 2004.
- MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 17ª edição, São Paulo : Atlas, 2004.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Curso de Direito Tributário, 1ª edição, Rio de Janeiro : Forense, 1999
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 2ª edição, Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.

- SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 24ª edição, São Paulo : Malheiros, 2005