

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

ADALGIZA MARIA PONTE SOLON AGUIAR

**O ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO
AOS IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

**FORTALEZA
2006**

ADALGIZA MARIA PONTE SOLON AGUIAR

**O ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO AOS
IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada
como exigência parcial
para a obtenção do grau
de bacharel em Direito,
sob a orientação de
conteúdo da professora
Denise Lucena
Cavalcante e orientação
metodológica do
professor Flávio
Gonçalves.

Fortaleza
2006

ADALGIZA MARIA PONTE SOLON AGUIAR

O ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS NA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Monografia submetida à Coordenação
da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovada em ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professora Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Professor Francisco de Araújo Macêdo Filho
Universidade Federal do Ceará – UFC

Professor Danilo Santos Ferraz
Universidade Federal do Ceará - UFC

Aos meus pais João Batista Aguiar e Maria Lúcia Ponte Aguiar, pelo apoio incondicional e por constituírem a razão do meu viver. Ao meu único irmão João Batista Aguiar Júnior, por toda a amizade e incentivo que sempre me prestou.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, fonte de toda a sabedoria, por me conceder toda a inspiração para a realização deste trabalho.

Agradeço em especial à professora Denise Lucena Cavalcante que me brilhou com seus ensinamentos e, não obstante o seu labor rotineiro que lhe ocupa integralmente, orientou-me com sua competência que lhe é peculiar na elaboração deste modesto trabalho científico.

Agradeço desde já aos professores Francisco de Araújo Macedo Filho e Danilo Santos Ferraz que aceitaram de prontidão participar da banca examinadora do presente estudo.

Agradeço, enfim, a todos os colegas pelas ajudas e opiniões que muito me foram úteis na realização deste.

“Sê senhor da tua vontade e escravo da tua
consciência.” (Aristóteles)

RESUMO

Estudo acerca do alcance da imunidade recíproca em relação aos impostos na Constituição Federal de 1988. Trata-se de uma análise bibliográfica e jurisprudencial do dispositivo constitucional que estabelece a vedação das pessoas estatais instituírem impostos sobre patrimônio, renda e serviços umas em relação às outras (art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988). Objetiva-se abordar a abrangência da imunidade recíproca, com fundamento nos princípios constitucionais que ensejaram a sua previsão, quais sejam o princípio federativo, a isonomia entre as pessoas políticas e a ausência de capacidade contributiva destas. A dissertação inicia-se mediante uma explanação genérica acerca da imunidade tributária, passando para o estudo da interpretação das normas constitucionais, em que se enquadram as normas imunizantes. Em seguida, analisa-se a imunidade recíproca, enfatizando seus fundamentos, com o intuito de entender, ao final, a extensão desta exoneração no que tange aos impostos em espécie previstos no ordenamento jurídico brasileiro. Constata-se que todos os impostos que porventura molestem o patrimônio do ente público são acobertados pelo benefício imunitório, excluindo a aplicação de uma interpretação puramente literal. Conclui-se, pois, que o alcance da imunidade recíproca deve ser buscado sempre com a finalidade de proteger a organização federal, bem como resguardar a coexistência harmônica de todas as esferas governamentais, devendo referida exoneração tributária ser interpretada em consonância com os princípios constitucionais.

Palavras-chaves: Imunidade recíproca. Federalismo. Capacidade contributiva. Interpretação. Alcance. Impostos.

ABSTRACT

This study is regarding the reciprocal immunity concerning the taxes imposed on the Federal Constitution of 1998. It is about a bibliographical and jurisprudential analysis of the constitutional device that establishes the hindrance of the state entity to institute taxes over patrimony, revenue and services all of them intertwined (art. 150, clause VI, paragraph "a", of the Federal Constitution of 1998). It is intended to broach the range of the reciprocal immunity, founding on the constitutional principles that waited for its institution, whichever are the federative principle, the isonomy between the political entities and the absence of their contributive capacity. The dissertation initiates by means of a general explanation concerning the tributary immunity, in which the laws that render immunity fit. In continuation, it is analyzed the reciprocal immunity, emphasizing its fundamentals, with the intention of understanding, to the fullest, the extension of the exoneration in what concerns the taxes in all sorts due to the law on the Brazilian Juridical Ordainment. It is verified that all the taxes that, perchance, disturb the patrimony of the public entity is shielded by the benefit of immunity, excluding the diligence of a purely literal interpretation. Concluding, we believe it is true that the range of the reciprocal immunity shall always be sought with the intent of protecting the federal organization, as well as shelter the harmonic existence of all the governmental spheres, and such tributary exoneration should be interpreted according to the constitutional principles.

Key words: Reciprocal immunity; Federalism; Contributive capacity; Interpretation; Range; Taxes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	15
1.1. Noções introdutórias	15
1.2. Conceito e natureza jurídica	16
1.2.1 A imunidade tributária como limitação constitucional ao poder de tributar	18
1.2.2. A imunidade tributária como exclusão ou supressão do poder de tributar	18
1.2.3. A imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada	19
1.3. Fundamentos genéricos das imunidades tributárias	21
1.4. Alcance das normas imunizantes em relação às espécies tributárias ...	25
1.5. Estudo comparativo entre imunidade e isenção	28
1.6. A imunidade tributária na constituição federal de 1988	31
2 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES	33
2.1. Proposta de análise	33
2.2. Métodos clássicos de interpretação	35

2.2.1. Interpretação gramatical ou literal	35
2.2.2. Interpretação lógica	36
2.2.3.. Interpretação histórica	37
2.2.4. Interpretação teleológica	37
2.2.5. Interpretação sistemática	38
2.3. Interpretação das normas constitucionais	39
2.3.1. Princípios de interpretação especificamente constitucionais	41
2.3.1.a. Princípio da unidade da Constituição	41
2.3.1.b. Princípio do efeito integrador	42
2.3.1.c. Princípio da maior efetividade	42
2.3.1.d. Princípio da força normativa da Constituição	42
2.3.1.e. Princípio da conformidade funcional	43
2.3.1.f. Princípio da harmonização ou concordância prática	43
2.3.1.g. Princípio da interpretação conforme a Constituição	43
2.4. Interpretação das normas imunizantes	44
3 IMUNIDADE RECÍPROCA	47
3.1.Considerações iniciais	47
3.2. Histórico	48
3.3. Fundamentos específicos	50
3.3.1.Princípio federativo	51
3.3.2. A federação e a imunidade mútua das pessoas políticas de direito interno	55
4 ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	58

4.1. Elucidação inicial	58
4.2. A imunidade recíproca em relação às espécies tributárias	59
4.3. Impostos alcançados pela imunidade recíproca	62
4.3.1. Conceito de patrimônio, renda e serviços.....	62
4.3.2. Alcance dos termos “impostos sobre patrimônio, renda e serviços”	65
4.4. Aplicabilidade da imunidade intergovernamental recíproca em relação aos impostos indiretos	69
4.4.1. Conceito de impostos indiretos e sua operacionalização	70
4.4.2. Abrangência da imunidade recíproca em relação aos impostos indiretos	71
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
REFERÊNCIAS.....	83

INTRODUÇÃO

Com a implantação do Estado Federal brasileiro, através do Decreto 1 de 15 de novembro de 1889, põe-se fim a Monarquia imperial de D. Pedro II, fazendo surgir a República e a Federação. Assim, como consequência pronta e imediata desta forma de Estado, surge, pela primeira vez, na Constituição do Brasil de 1891 a previsão da imunidade intergovernamental recíproca, influenciada por instituto similar do Direito norte-americano, passando a ser contemplada por todas as demais constituições brasileiras.

A Constituição Federal de 1988 estabelece de forma expressa em seu art. 150, inciso VI, alínea “a”, a proibição dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituírem impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns em relação aos outros, refletindo a preocupação do legislador constituinte originário em resguardar essas pessoas políticas contra qualquer desfalque financeiro porventura causado pela cobrança de impostos. Sendo os recursos das pessoas político-constitucionais destinados a prestação de serviços públicos de interesse de toda a coletividade, percebe-se, pois, a necessidade da ausência de capacidade contributiva destas.

O federalismo, todavia, é que constitui o principal fundamento da outorga do benefício imunitário às pessoas estatais, uma vez serem elas dotadas de autonomia política e jurídica, não se admitindo qualquer relação de poder entre as

mesmas, pressuposto imprescindível para a imposição tributária. É visível, desse modo, a relevância da imunidade recíproca já que negá-la, seria malferir o próprio federalismo brasileiro, que restaria prejudicado diante de uma inadequada interpretação e aplicação do dispositivo constitucional que reza acerca de aludida exoneração.

Esta preocupação surgiu no seio dos doutrinadores e juristas na oportunidade de interpretação do preceito constitucional que estabelece a imunidade mútua entre as pessoas políticas. Nesse sentido, cumpre indagar se melhor seria uma interpretação puramente literal do dispositivo em tela, incidindo a imunidade somente sobre aqueles impostos que o Código Tributário Nacional definiu como incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, ou se melhor seria uma interpretação sistemática e teleológica de forma a abranger todos os impostos elencados no sistema tributário brasileiro.

Em face dessas observações, o presente trabalho monográfico pretende estudar o alcance da imunidade intergovernamental recíproca, de forma a entender quais espécies tributárias são abrangidas pela exoneração em exame, e mais especificamente, quais impostos encontram-se acobertados pela mesma.

Assim, para uma melhor compreensão do tema, foram produzidos quatro capítulos. No primeiro, será realizada uma breve análise acerca da imunidade tributária, a fim de entender este instituto de forma genérica, seu conceito, natureza jurídica, fundamentos, entre outros aspectos julgados relevantes.

No segundo capítulo, será estudada a interpretação das normas jurídicas, mormente das normas constitucionais, com o escopo de verificar as formas de

atividades interpretativas que se pode se utilizar para se extrair o sentido e abrangência das normas que estabelecem imunidades tributárias.

Ademais, no terceiro capítulo deste trabalho, buscar-se-á explicitar de forma pormenorizada a origem da imunidade recíproca no ordenamento jurídico brasileiro, a influência do direito estrangeiro na sua institucionalização, assim como seus fundamentos, enfocando o federalismo, como principal vetor do benefício imunitório em tela.

Enfim, no quarto capítulo discutir-se-á doutrinariamente e jurisprudencialmente o alcance da imunidade ora em exame em relação às espécies tributárias, e com mais destaque, no que concerne aos impostos. Verificar-se-á quais impostos restam atingidos pela outorga do benefício, e qual a melhor forma de interpretar essas normas que prevêm aludida imunidade, de forma a não perder de vista os valores constitucionalmente resguardados.

Impende ressaltar que a realização deste estudo monográfico será feita com base em uma pesquisa bibliográfica, através da análise dos entendimentos dos principais estudiosos do tema proposto, quais sejam, Aliomar Baleeiro, Regina Helena Costa, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon, Hugo de Brito Machado dentre outros. Realizar-se-á, ainda, um estudo jurisprudencial acerca da imunidade recíproca, com o intuito de focar como vem se posicionando o Supremo Tribunal Federal, guardião das normas constitucionais.

A metodologia empregada no presente trabalho será do tipo pura, no que se refere ao resultado, tendo em vista que o objetivo deste é tão-somente a ampliação dos conhecimentos. No tocante à abordagem, será adotada a pesquisa do

tipo qualitativa, uma vez não se basear em qualquer critério numérico. Por derradeiro, no que se relaciona aos objetivos, será utilizada a pesquisa do tipo descritiva e exploratória, com o propósito de descrever, explicar, classificar e esclarecer todo o assunto proposto, verificando os principais aspectos do tema, principalmente em relação aos pontos mais polêmicos em sede doutrinária e jurisprudencial, aprimorando idéias e fornecendo maiores informações acerca do benefício da imunidade recíproca que favorece os entes estatais.

Em suma, o presente estudo monográfico objetivará entender o alcance da imunidade recíproca, sempre com respaldo nos preceitos constitucionais em que se fundamenta referida exoneração, razão pela qual o direcionamento deste trabalho será sempre no sentido de preservar os valores almejados pelo legislador constituinte, garantindo, pois, uma unidade e coerência de todo o ordenamento jurídico.

1 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

A Constituição Federal de 1988 ao estabelecer as competências tributárias confere à União, Estados, Distrito Federal e Municípios o poder de instituir tributos, em face da ocorrência de determinadas situações fáticas. Todavia, prevê também a Carta Magna que certas situações materiais estão excluídas da incidência tributária, isto é, o próprio legislador constituinte originário elegeu certas pessoas, bens, serviços ou situações que estariam eximidos da competência tributária dos entes federados.

Nesse sentido explica Ruy Barbosa Nogueira:

Assim, todas as imunidades institucionalizadas pelas alíneas a, b, c e d, item VI do art. 150 da vigente Constituição da República, atendidas respectivamente as disposições do art. 14 do CTN e as do parágrafo do mesmo art. 150, são “situações” ou “entidades” que, por suas naturezas (ontológicas) e finalidades (teleológicas), são e estão constitucionalmente reconhecidas como sem nenhuma “capacidade econômica” ou contributiva.¹

Trata-se, pois, de situações *imunes* ao poder de tributar do Estado, ou seja, as pessoas políticas, por força de mandamento constitucional, estariam proibidas de tributar sobre aludidas situações acobertadas pelo manto da imunidade tributária.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 07.

O estudo da imunidade tributária, todavia, ainda encontra-se carente de contornos conceituais precisos, conforme Paulo de Barros Carvalho que assevera que “o estudo científico das imunidades jurídico-tributárias não encontrou ainda uma elaboração teórica metodologicamente adequada ao conhecimento de sua fenomenologia ²”.

1.2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

O legislador constituinte eximiu algumas situações fáticas, passíveis a primeira vista de tributação, da incidência de tributos, com o escopo de preservar determinados valores considerados relevantes, tais como atuação das entidades políticas, liberdade religiosa e de expressão, acesso à informação entre outros.

A imunidade tributária relaciona-se, pois, a uma competência tributária de caráter negativo, isto é, a própria Constituição Federal retira dos entes federados a competência de instituir tributos em face de certas pessoas, bens ou serviços, em razão de estarem vinculadas a atividades diretamente relacionadas ao interesse público, não cabendo, portanto, serem ainda tributadas.

Luciano Amaro conceitua imunidade tributária, nos seguintes termos:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. ³

Hugo de Brito Machado, por sua vez, trata a imunidade tributária da seguinte forma:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 170.

³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.151.

imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

Regina Helena da Costa explica que a imunidade tributária pode ser estudada sob o ponto de vista material e sob o ponto de vista formal. Assim, materialmente, a imunidade configuraria uma impossibilidade de tributação de certas pessoas, bens ou situações; enquanto, sob o enfoque formal, se trataria do direito subjetivo de certas pessoas não se sujeitarem à tributação, nas conformidades da norma imunizante. Nesses termos, a mencionada autora, conjugando os dois aspectos, conceitua imunidade tributária:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁴

Em suma, podemos dizer que a imunidade tributária, em termos jurídicos, configura:

- a) norma jurídica prevista constitucionalmente;
- b) trata-se de uma competência tributária negativa, isto é, delimita parcela da competência dos entes políticos da federação, ou, pode-se dizer ainda, estabelece a incompetência tributária dessas pessoas políticas;
- c) impede o exercício da atividade legiferante do ente estatal para a criação de tributos.

No que concerne à natureza jurídica da imunidade tributária, esta pode ser vista sob diversos aspectos, conforme será a seguir explanado.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros editores, 2001, p. 53-54.

1.2.1. A imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar

O mestre Aliomar Baleeiro tratou a imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar. A Constituição Federal de 1988, inclusive, dispôs em grande parte acerca das imunidades tributárias na seção II, do Capítulo I, do Título VI, que trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, parecendo ter assim entendido o legislador constituinte originário.

Todavia, de nada merece proceder a presente corrente doutrinária, consoante crítica esposada por Paulo de Barros Carvalho:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.⁵

Ademais, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar enquadram-se além das imunidades, os princípios da tributação e as repartições de competências tributárias, podendo-se dizer que dentre as limitações situam-se outras categorias jurídicas que com as imunidades não se confundem.

1.2.2. A imunidade tributária como exclusão ou supressão do poder de tributar

Não há como conceber que as imunidades tributárias tratariam de uma exclusão ou supressão do poder de tributar, pois, caso contrário, estar-se-ia pressupondo a preexistência de competência tributária que, posteriormente, restaria afastada.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 172-173.

Assim, pode-se afirmar que as normas que conferem competência tributária aos entes federados, bem como as normas imunizantes nascem de forma concomitante, fruto da vontade do legislador constituinte originário, não havendo que se falar em sucessão cronológica.

Como bem afirma Regina Helena Costa:

[...] temos que a norma imunizante atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária. Todas são regras de estrutura e alocam-se no plano constitucional; destarte, a norma imunizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência.⁶

Portanto, quando surge a competência tributária, simultaneamente surgem as regras imunizantes, demarcando, pois, o poder tributante dos entes federados, não havendo que se falar em uma ulterior exclusão ou supressão de aludida competência tributária.

1.2.3. A imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada

Alguns estudiosos do direito tributário costumam atribuir a imunidade tributária o conceito de uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Inicialmente, cabe tecer algumas considerações acerca da classificação das regras jurídicas em regras de comportamento e regras de estrutura. Aquelas regulam as condutas das pessoas em suas relações intersubjetivas, incidindo diretamente sobre situações fáticas, enquanto estas recaem sobre outras normas, isto é, atingem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si.

Tais regras jurídicas são constituídas de uma hipótese que descreve um fato e uma consequência, isto é, o mandamento normativo. Ocorrido o suporte fático,

⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros editores, 2001, p. 45.

faz-se incidir a norma jurídica, nascendo, pois, o fato jurídico, resultado da juridicização do fato ocorrido em razão do seu enquadramento na hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico.

Consoante José Wilson Ferreira Sobrinho “a incidência é concebida como a realização do suporte fático da norma jurídica pela conduta pertinente”.⁷

Portanto, percebe-se que a **não incidência** configura um nada jurídico, isto é, “corresponde à inocorrência do impacto da norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica”.⁸

Levando-se, pois, em consideração que a não incidência significa negar a juridicização da situação fática, já que não se enquadra em norma jurídica, parece ilógico falar-se em incidência de uma norma que não incida.

Desse modo, ensina José Wilson Ferreira Sobrinho o que se segue:

A caracterização da imunidade tributária como não incidência é teoricamente insuficiente, uma vez que não incidência é realidade factual, fora do campo jurídico, pelo que não serve para designar uma realidade jurídica. Ademais, se existe a figura jurídica da imunidade é porque uma regra jurídica a introduziu no mundo fenomênico⁹.

Cumprido ressaltar, ainda, que mais absurdo seria tratar a imunidade como hipótese de não incidência quando se sabe que as normas imunizantes classificam-se como regras de estrutura e, portanto, não incidem sobre fatos, mas cuidam do relacionamento das normas de conduta entre si. Assim, elas apenas delimitam as normas que dispõem acerca da competência tributária das pessoas políticas de

⁷ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 45.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros editores, 2001, p. 41.

⁹ SOBRINHO, José Wilson Ferreira., op. cit., 1996, p. 60.

direito interno, a nível constitucional, enquanto a hipótese de incidência encontra-se em nível infraconstitucional, na oportunidade do exercício da competência pelos aludidos entes federados.

Paulo de Barros Carvalho critica a conceituação neste tópico tratado da seguinte forma:

Tudo concorre para afirmar que, não sendo o específico momento de disciplinar a ocorrência do fato e o concomitante aparecimento do vínculo, também não será o tempo cientificamente correto para vermos levantados os obstáculos impeditivos do nascimento da obrigação (que ainda não foi descrita pelo legislador), ou imaginarmos fatores que obstruam o fato típico (que somente vire a lume com a lei instituidora do gravame) A sucessividade não é temporal. É lógica, do mesmo teor daquela que nos compele a examinar primeiro a prestação, para depois cogitarmos do descumprimento do dever, antecedente da regra sancionatória, ou a que nos manda verificar a premissa maior e a menos antes da conclusão, no raciocínio inferencial-dedutivo.¹⁰

Desta feita, conclui que qualquer que seja a forma que examinemos a imunidade tributária como sendo uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, não vai se coadunar com a Constituição Federal, que trata do que é jurídico, estando a não incidência no âmbito metajurídico.

1.3 FUNDAMENTOS GENÉRICOS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Conforme foi explanado, as imunidades tributárias configuram normas previstas na Constituição Federal. Todavia, cabe indagar qual a *ratio essendi* das normas imunizantes encontrarem-se dispostas constitucionalmente.

Regina Helena Costa explica as razões que levaram o legislador constituinte originário a estabelecer normas concernentes à exoneração tributária, quais sejam, a analiticidade e a rigidez constitucional, mormente em face da

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 177.

presença das cláusulas pétreas, bem como a necessidade da preservação de valores relevantes para a sociedade e para o Estado.

Como se sabe a nossa Constituição Federal de 1988 classifica-se, sob o ponto de vista de sua extensão, como sendo uma constituição analítica, isto é, não trata tão somente de matéria essencialmente constitucional, mas desce a minúcias, estabelecendo regras que deveriam estar na legislação infraconstitucional.

Assim sendo, a Constituição brasileira dispõe detalhadamente acerca da matéria tributária, prevendo inclusive regras acerca da competência tributária das pessoas políticas de direito interno. Por isso, não podia deixar de tecer normas que delimitassem aludida competência, conforme aduz Regina Helena Costa:

Em outras palavras, uma vez efetuada a opção política de se definir a competência tributária em nível constitucional, tem-se, como consequência, a previsão de exonerações fiscais consideradas mais relevantes nesse mesmo nível.¹¹

Portanto, sendo as imunidades tributárias exonerações fiscais consideradas mais relevantes, já que constituem limitação à competência tributária, não poderiam ser a qualquer momento e de qualquer forma alteradas, sob pena de insegurança jurídica. A rigidez constitucional, pois, também fundamenta a previsão das imunidades na Constituição Federal, já que exige um processo mais complexo para a modificação de suas normas se comparado aquele previsto para as leis infraconstitucionais, conforme ensina Denise Lucena Cavalcante:

A relevância das normas constitucionais adquire feição especial quando se trata das denominadas constituições rígidas, pois é a partir daí que decorre o princípio da supremacia constitucional; não ocorrendo o mesmo nas constituições flexíveis, que se colocam sob o mesmo patamar da legislação ordinária.¹²

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros editores, 2001, p. 68.

¹² CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 29.

Em referência à rigidez da Constituição Federal de 1988, explana Alexandre de Moraes:

Ressalta-se que a Constituição Federal de 1988 pode ser considerada como super rígida, uma vez que em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente em alguns pontos é imutável (CF, art. 60, § 4º - cláusulas pétreas)¹³.

Nesse sentido, entende-se que as normas imunizantes constituem cláusulas pétreas no nosso ordenamento jurídico, já que qualquer emenda tendente a abolir aludidas normas violaria os direitos e garantias individuais, somente podendo ser suprimidas pelo Poder Constituinte Originário, isto é, mediante a elaboração de uma nova Constituição. Aqui a rigidez constitucional alcança seu grau máximo, já que tais normas são consideradas imutáveis.

Enfim, um terceiro fundamento das imunidades tributárias seria a necessidade de preservar valores relevantes para a sociedade e para o Estado, tais como, a segurança jurídica, a justiça e o bem comum.

A segurança jurídica permite que os particulares tenham uma expectativa de seus direitos e deveres. José Wilson Ferreira Sobrinho assim entende acerca da segurança jurídica:

A segurança jurídica, assim entendida, é anterior ao princípio da legalidade. De fato, a necessidade de que o indivíduo saiba precisamente o que lhe é reservado – com o nome de dever ou de direito – determina que o direito utilize a legalidade como instrumento possibilitador da segurança jurídica¹⁴.

Percebe-se que às normas imunizantes, estando previstas em nível constitucional, conferem aos beneficiados da exoneração tributária a garantia de não

¹³ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 39.

¹⁴ SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 97.

sofrerem tributação, bem como deste direito não ser suprimido pelo legislador infraconstitucional.

A imunidade tributária também pretende resguardar um valor máximo de qualquer ordenamento jurídico, qual seja, a justiça, em que “encontra-se a idéia de equidade, traduzida no equilíbrio das relações jurídicas”.¹⁵

Ademais, as exonerações tributárias previstas em nível constitucional têm por escopo preservar o bem comum, isto é, o fim último do próprio Estado. Elas resguardam, pois, valores considerados imprescindíveis para a sociedade, tais como atuação das entidades políticas, liberdade religiosa e de expressão, acesso à informação entre outros. Nesse sentido, posiciona-se Denise Lucena Cavalcante:

A imunidade, da forma como está inserida no sistema jurídico, representa não só um incentivo a determinadas situações, mas, também, reflete princípios maiores resguardando os direitos fundamentais, como, por exemplo, a liberdade religiosa, de expressão, de associação política e sindical, etc. Destarte, sua influência no âmbito político-social é de elevada importância, intervindo, assim, nos mais variados setores¹⁶.

Ruy Barbosa Nogueira, com bastante precisão, explica o porquê da previsão das imunidades institucionalizadas pelas alíneas a, b, c e d, do inciso IV, do art. 150 da vigente Constituição Federal:

Sobre essas entidades, ou sobre o universo de seus bens e atividades ou serviços sem fins empresariais ou lucrativos, não pode incidir e não incide qualquer imposto in pecúnia (CTN, arts. 3º e 16), porque, nos termos da Constituição e/ou CTN e de seus atos constitutivos, seus bens e serviços já são afetados integralmente ao custeio de suas finalidades essenciais. Isso significa que são cem por cento contribuintes de impostos in natura e in labore e não poderiam ficar sujeitos ao *bis in idem* nem à bitributação¹⁷.

¹⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros editores, 2001, p. 72.

¹⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 47.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 07.

Vê-se, pois, que foi vontade do legislador constituinte resguardar certas pessoas, bens e serviços da incidência de impostos, no caso do art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, e de outros tributos em situações específicas tratadas em outros dispositivos da Carta Magna, com o fundamento de proteger valores imprescindíveis para o interesse público, sendo estes “expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição”.¹⁸

1.4 ALCANCE DAS NORMAS IMUNIZANTES EM RELAÇÃO ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Impende indagar-se qual a abrangência das imunidades previstas na Constituição Federal de 1988, isto é, se as normas imunizantes são aplicáveis também aos tributos vinculados, quais sejam, as taxas e contribuições de melhoria.

Isso porque o legislador constituinte ao mencionar as hipóteses clássicas de imunidades tributárias refere-se expressamente aos tributos não vinculados, quais sejam, os impostos, conforme se percebe na redação do art. 150, inciso VI, da Carta Magna:

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

[...]¹⁹

¹⁸ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, São Paulo: Dialética, 1999, p. 11.

¹⁹ BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 113-114.

Ademais, a taxas e a contribuição de melhoria referem-se a situações específicas, ou seja, a realização de uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado pelo ente tributante (o exercício de poder de polícia ou prestação de serviço público em relação à primeira e a realização de uma obra pública com a conseqüente valorização imobiliária em relação à segunda). Assim, não seria compatível com o benefício outorgado pelas normas imunizantes, ante o fato da presença dessa contraprestação.

Primeiramente, deve-se considerar absurda a justificativa que a imunidade tributária jamais alcançaria as taxas e contribuição de melhoria, em face da redação contida no art. 150, VI, da Carta Magna que se refere nominalmente apenas aos impostos. Não há como se pensar que o constituinte originário querê-la, no uso de suas prerrogativas ilimitadas, estar proibido de excluir determinadas situações fáticas da incidência de taxas e contribuições de melhoria. Assim entende Regina Helena Costa:

Tratando-se do querer constituinte originário, que não encontra limitações de quaisquer naturezas, não há impedimento a que a Constituição institua uma situação de intributabilidade concernente a taxas ou contribuições, como, aliás, ocorre no Direito Positivo [...]²⁰

Paulo de Barros Carvalho critica o exame puramente literal do dispositivo em alusão, explicitando que mesmo que assim seja interpretada a Carta Magna existem outros preceptivos que fazem referências a outras espécies tributárias. Nesse sentido expõe o autor acerca da abrangência das imunidades tributárias:

A proposição afirmativa de que a imunidade tributária é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição Brasileira, abriga regras de competência da natureza

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que traduzem alusão explícita às taxas e á contribuições de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.²¹

Infere-se, todavia, que o legislador constituinte ao instituir as vedações do art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988 quis tratar tão-somente da espécie tributária imposto, tanto que não se referiu ao gênero tributo, jamais se podendo conceber que o legislador constituinte havia se equivocado no uso da terminologia, como será pormenorizadamente estudado no capítulo referente ao estudo da imunidade recíproca (capítulo IV). Assim, referentes às imunidades clássicas, pode-se afirmar que a extensão dessas regras imunizantes alcança apenas os impostos.

Entretanto, não obstante aludido preceptivo constitucional referir-se apenas aos impostos, não se quer dizer que a imunidade tributária se aplique apenas a tal espécie tributária. A Constituição Federal estabelece também regras imunizantes relativas a outros tributos, consoante se extrai, por exemplo, do art. 195, §7º que reza que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Aqui, deve-se interpretar a terminologia **isenção**, como sendo uma regra imunizante, já que prevista em nível constitucional, deixando para se realizar a distinção entre ambos os institutos em momento posterior desse trabalho.

José Wilson Ferreira Sobrinho ainda entende que os preceitos contidos no art. 150, incisos I, III, IV e V, da Carta Magna tratam de imunidades tributárias referentes a todas as espécies tributárias, concluindo que:

[...] o artigo 150, incisos III, IV e V, da CF, cuida da imunidade tributária aplicável ao tributo e não apenas os impostos; o inciso VI do art. 150, CF,

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 182.

diz somente com os impostos; o inciso I, art. 151, CF, relaciona-se com a imunidade que abrange tributos e não apenas impostos.²²

Enfim, pode-se dizer que as imunidades tributárias abrangem outras espécies tributárias, não se restringindo apenas aos impostos, todavia o dispositivo constitucional que prevê as imunidades clássicas (art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988) relaciona-se especificamente com os tributos não-vinculados (impostos).

1.5 ESTUDO COMPARATIVO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Como já salientado no presente estudo, as imunidades tributárias, regras previstas constitucionalmente, delimitam a competência tributária das pessoas político-constitucionais, uma vez que prevêm situações que não poderão sofrer tributação. Assim ensina Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto:

As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer: elas não têm competência para editar leis que instituam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação²³.

Percebe-se, pois, que as imunidades tratam-se de regras negativas de atribuição de competência, em que o legislador constituinte dispõe acerca da impossibilidade dos entes federados virem a instituir tributos sobre situações tipificadas como imunes a incidência tributária.

Por sua vez, a isenção nada interfere na competência tributária, sendo prevista em lei infraconstitucional, conforme será explicitado.

²² FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor: 1996, p. 110.

²³ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, São Paulo: Dialética, 1999, p. 10.

Desconsiderando no presente estudo outros conceitos firmados pela doutrina, o Código Tributário Nacional, bem como o Supremo Tribunal Federal entendem que a isenção configura a dispensa legal do pagamento do tributo. Portanto, existe a incidência tributária sobre determinada situação, surgindo, conseqüentemente, a obrigação tributária, que, todavia, é afastada por uma lei isentiva, que a impede que a Fazenda constitua o crédito tributário, sendo este, pois, excluído.

Nelson Leite Filho sublinha que “por isenção temos que entender a dispensa, pelo sujeito ativo da relação tributária, do tributo que lhe seria devido, por mera liberalidade, através de lei”²⁴.

Vê-se, assim, que a isenção diferencia-se das imunidades, haja vista estarem previstas em legislação infraconstitucional, enquanto àquelas foram instituídas pelo legislador constituinte originário, consoante explica o mestre Aliomar Baleeiro, fazendo referência à Constituição de 1967:

O art. 19, III, da CF, estabelece imunidades, isto é, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. Não se confundem com isenções, derivadas da lei ordinária ou da complementar (CF, art. 19, §2º) que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção imposta em ilegalidade e não em inconstitucionalidade (CTN, arts. 175 a 179)²⁵.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, entende que a imunidade e a isenção são categorias jurídicas distintas, que pouco se interpenetram não se podendo nem mesmo delinear qualquer paralelismo entre ambos os institutos, consoante se visualiza:

²⁴ LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: Eud, 1986, p. 105.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 113/114.

O paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento jurídico que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão-somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...]²⁶

Cumpre, ainda, ressaltar que o Supremo Tribunal Federal também tem estabelecido distinção entre ambos os institutos – isenção e imunidade – demonstrando que ambos não mais se confundem, consoante se observa em trecho jurisprudencial a seguir transcrito:

EMENTA: MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL PARA AS EMPRESAS INSCRITAS NO “SIMPLES”. IMPUGNAÇÃO DO § 4º, DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.317, DE 05.12.96, E DO §6º DO ARTIGO 3º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 9, DE 10.02.99. PRELIMINAR DE CONHECIMENTO.

[..]

II. MÉRITO

1. A criação de imunidade tributária é matéria típica de 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 isenção²⁷.

A guisa de esclarecimento conclusivo, observa-se serem as imunidades regras de exoneração da competência tributária, isto é, delimitam o poder das pessoas políticas de direito interno a instituírem tributos, sendo previstas constitucionalmente, com o escopo de preservar valores considerados mais relevantes para sociedade e para o Estado. Por outro lado, configuram as isenções

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 188.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.2006-4 - DF. Relator: Min. Maurício Corres. DJ 01/12/2000. p. 101. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 27 maio.2006

proibições á cobrança do tributo, isto é, não obstante o surgimento da obrigação tributária, o legislador infraconstitucional dispensa, mediante lei, o pagamento do tributo.

1.6 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Segundo já foi exposto, a Constituição Federal de 1988 estabelece normas imunizantes não somente em relação aos impostos, como também concernentes às demais espécies tributárias. Mesmo que a imunidade configure um instituto criado sob medida aos tributos não-vinculados (impostos), nada impede que o legislador constituinte introduza regras exonerativas referentes a outros tributos. E assim fez nosso legislador constituinte de 1988, como enfatiza Roque Antonio Carrazza:

E foi o que justamente fez nossa Carta de 1988 ao criar algumas situações de imunidades a taxas. Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidades às taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria.²⁸

Todavia, não obstante ser inegável a existência de regras imunitórias em relação às diversas espécies tributárias, a Constituição Federal prevê imunidades especificamente adstritas aos impostos, como notadamente se percebe no dispositivo constitucional a seguir mostrado:

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:

- e) patrimônio, renda e serviços, uns dos outros;
- f) templos de qualquer culto;

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 666.

- g) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive sua fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
 - h) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão;
- [...] ²⁹

Não obstante alguns doutrinários considerem que aludidas imunidades clássicas também se aplicam a tributos vinculados a uma atividade estatal, o melhor entendimento parece ser àquele em que estas imunidades referem-se somente aos impostos, já que o legislador se referiu expressamente a espécie **imposto** e não ao gênero **tributo**.

Nota-se, ainda, que a Constituição Federal elegeu certas situações como imunes à imposição de tributos, como forma de resguardar valores considerados imprescindíveis ao bem comum, tais como liberdade de expressão e informação, garantia da forma federativa de Estado e a conseqüente proteção da autonomia política e jurídica das pessoas políticas, dentre outros valores que devem sempre nortear o intérprete na oportunidade de aplicação da norma imunizante.

O presente trabalho monográfico realizará um estudo mais específico acerca da imunidade intergovernamental recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal de 1988, sendo analisado seu conceito, seus fundamentos específicos e seu alcance no ordenamento jurídico, sendo, pois, necessário o estudo das formas interpretativas das leis e das normas constitucionais a fim de melhor compreendermos o tema ora escolhido.

²⁹ BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 113-114.

2- INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES

2.1 PROPOSTA DE ANÁLISE

Neste capítulo, será estudada como se deve proceder a interpretação das normas imunizantes, a fim de, posteriormente, ser analisada o alcance dessas regras, mais especificamente as que tratam da imunidade recíproca, objeto de presente estudo.

Regina Helena Costa conceitua interpretação como sendo “a atividade cujo objetivo é buscar a identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica, visando à sua aplicação”³⁰.

O professor Raimundo Bezerra Falcão ainda acrescenta acerca da atividade interpretativa que “tudo é interpretável, porque tudo clama pelo ato ou atividade de apreensão do sentido. Até os dados e objetos do mundo físico, assim como as leis e princípios das ciências, que buscam o conhecimento desse mundo”³¹.

Verifica-se a relevância da interpretação das coisas, mormente em se tratando de normas jurídicas que se direcionam em regradar a conduta cotidiana da sociedade, fazendo-se, pois, imprescindível captar seu sentido, a fim de entender

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 113.

³¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 85.

como se opera, como se procede o seu funcionamento e qual a sua abrangência no que se refere às diversas situações práticas. Sublinha Paulo Bonavides que “a interpretação mostra o direito vivendo plenamente a fase concreta e integrativa”³².

Nesse contexto, vislumbra-se a imprescindibilidade do estudo da hermenêutica jurídica como uma parte da ciência do Direito, uma vez que ele busca o sentido das expressões jurídicas, bem como aborda a aplicação e a integração das normas jurídicas. Glauco Barreira Magalhães Filho assim explica acerca da hermenêutica jurídica, traçando um paralelismo com a hermenêutica histórica:

Uma peculiaridade da hermenêutica jurídica pode ser notada quando se fala no alcance das expressões do Direito. A hermenêutica jurídica aqui se diferencia da hermenêutica histórica. A hermenêutica histórica só procura o sentido dos documentos, a individualidade do acontecimento do passado. A hermenêutica jurídica tem de lidar com um texto normativo que, escrito no passado, será aplicado ao presente. É preciso assim fixar o seu campo de incidência, o limite de sua abrangência, o seu âmbito de validade (Kelsen) ou o âmbito da norma (Muller)³³.

A relevância da hermenêutica jurídica torna-se ainda mais acentuada quando se percebe que as normas imunizantes tratam-se de regras elencadas na Constituição Federal. Portanto, sua interpretação exige a observância de princípios especificamente constitucionais, conforme será analisado em tópico deste capítulo.

Inicialmente, será feita breve explanação acerca dos métodos clássicos de interpretação das normas, a fim de em momento posterior realizar um estudo mais pormenorizado acerca da interpretação das normas constitucionais, e mais especificamente, das normas imunizantes.

³² BONAVIDES, Paulo. **Ciências políticas**. 11. ed. Malheiros, 2005, p. 438.

³³ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 17.

2.2 MÉTODOS CLÁSSICOS DE INTERPRETAÇÃO

Na oportunidade de interpretação das normas jurídicas, o intérprete deve se valer de vários métodos de interpretação, com o escopo de encontrar o verdadeiro sentido da norma, melhor aplicando-a ao caso concreto. Portanto, “a hermenêutica jurídica deve ser concebida como um processo único em que concorrem os vários métodos”³⁴, como bem ensina Manoel Messias Peixinho, fazendo-se de elevada importância o estudo desses métodos clássicos de interpretação da lei.

2.2.1. *Interpretação gramatical ou literal*

Consiste na forma do intérprete buscar o alcance do texto, através da análise morfológica e sintática deste.

Aludido método de interpretação é, sem dúvidas, imprescindível quando se quer extrair o sentido de qualquer expressão, sendo, portanto, ponto de partida quando se pretende uma significação jurídica do texto.

Todavia, não obstante sua importância, não deve o intérprete se restringir ao emprego deste como único método de interpretação, mormente em se tratando de normas jurídicas em que há todo um conjunto de regras e princípios que devem ser compatibilizados entre si. Deve, pois, ser utilizada juntamente com outros métodos hermenêuticos, repudiando-se por completo a atividade interpretativa que se reserva ao sentido puramente literal do texto, uma vez comprometer a própria realização do que é justo.

Assim expõe Manoel Messias Peixinho:

³⁴ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 32.

A interpretação literal ainda é importante, na medida em que o intérprete dela se utiliza para conhecer o seu idioma e se valer de uma linguagem clara e inteligente. Não se concebe mais tal mecanismo, porém, como método isolado de se buscar a verdade do enunciado.³⁵

Vê-se que, apesar da interpretação gramatical ser de extrema importância para a interpretação dos textos jurídicos, deve ela ser apenas o ponto de partida, devendo-se fazer uso também dos demais métodos interpretativos posteriormente examinados.

2.2.2. Interpretação lógica

A interpretação lógica conduz a necessidade de buscar o alcance do texto atentando-se a qualquer elemento exterior, e não apenas ao seu sentido puramente literal.

Em se tratando das normas jurídicas pode-se dizer que tal elemento exterior seria a intenção do legislador em instituir aludida regra no ordenamento jurídico. Todavia outros aspectos podem ser observados a fim de se buscar a racionalidade do conteúdo da norma, como o fim que se procura obter na oportunidade de aplicação da norma, e mesmo as raízes históricas que determinaram a sua criação, isto é, qual a intenção subjetiva inicial que conduziu o surgimento da norma. Enfim, quaisquer elementos que permitam uma compreensão razoável da norma ora interpretada podem ser considerados, permitindo sua aplicação lógica na esfera do ordenamento jurídico.

Paulo Bonavides conceitua aludida forma de interpretação no seguinte sentido:

³⁵ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 35.

A interpretação lógica é aquela que, sobre examinar a lei em conexão com as demais leis, investiga-lhe também as condições e os fundamentos de sua origem e elaboração, de modo a determinar a *ratio* ou *mens* do legislador. Busca, portanto, reconstruir o pensamento ou intenção de quem legislou, de modo a alcançar depois a precisa vontade da lei³⁶.

Assim, nesse método de interpretação pretende-se alcançar a intenção do legislador não em seu subjetivismo, mas busca-se o sentido que se objetiva na norma, buscando, pois, a *ratio legis*. Deve ser estabelecida uma conexão entre as leis, pesquisar seus fundamentos históricos e teleológicos, tendo por escopo achar o fim que se insere na norma em exame.

2.2.3. *Interpretação histórica*

Neste método, o intérprete busca as circunstâncias históricas da gênese normativa, ou seja, pesquisa-se a época em que a norma foi criada, a fim de entender os diversos aspectos que influenciaram em sua origem, bem como se analisa a sua evolução nos tempos, até que se conclua pela compreensão da norma na atualidade.

O professor Glauco Barreira ensina que “a Escola Histórica vislumbrava a norma jurídica como uma objetivação do espírito de uma época. A interpretação deveria ser uma reconstrução do sentido”³⁷.

Através, pois, da investigação histórica, procura-se compreender o escopo do instituto jurídico ou da norma ora estudada.

2.2.4. *Interpretação teleológica*

Cuida de um método interpretativo em que se pretende alcançar o sentido e alcance da norma a partir da pesquisa do fim social colimado pela mesma, isto é,

³⁶ BONAVIIDES, Paulo. **Ciências políticas**. 11. ed. Malheiros, 2005, p. 441.

³⁷ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. Balo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 39.

seu estudo se dá tendo em vista a finalidade destinada pela regra jurídica. Portanto, percebe-se a norma como um meio em que o legislador objetivou atingir determinado fim, e assim, na oportunidade de sua concretização, esse escopo deve ser observado. Eis o que diz Manoel Messias Peixinho:

Diferentemente do método literal, que observa a literalidade da norma, a interpretação teleológica constitui-se de dois elementos. O primeiro é o *telos* e o segundo, a *ratio*. Assim, pois, importa, na esteira desse método, buscar-se a finalidade racional normativa. Tem-se, desta forma, neste instrumento hermenêutico, a utilização conjunta com o método lógico³⁸.

A interpretação teleológica baseia-se na finalidade lógica da norma, condicionando, pois, a validade da regra aos valores e fins da sociedade em que é efetivada. A norma sai, dessa forma, de seu corpo estático, passando a se adequar a dinâmica da realidade em que é empregada, procurando-se o espírito contido no instituto jurídico.

2.2.5. *Interpretação sistemática*

O legislador na oportunidade da criação das leis não as institui de forma coerente, estabelecendo tão-somente normas desconexas dentro do ordenamento jurídico. Cabe, pois, ao jurista, no momento de concretização do direito, compatibilizar esse conjunto de normas, a fim de conservar a unidade e a coerência da ordem jurídica.

Cuida-se, assim, da interpretação sistemática que constitui o método pelo qual o intérprete estuda o sentido e o alcance de uma norma não apenas por ela própria, mas analisando todo o conjunto de regras e princípios que compõem o ordenamento jurídico.

³⁸ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003, p. 47.

Nesse sentido, explana Glauco Barreira Magalhães Filho:

A interpretação sistemática é a interpretação da norma à luz das outras normas e do espírito (principiologia) do ordenamento jurídico, o qual não é a soma de suas partes (corpo), mas uma síntese (espírito) delas. A interpretação sistemática procura compatibilizar as partes entre si e as partes com o todo – é a interpretação do todo pelas partes e das partes pelo todo³⁹.

Percebe-se a necessidade da interpretação sistemática, uma vez que, por seu intermédio, aplica-se o direito de forma harmoniosa, não perdendo de vista a dimensão global da ordem jurídica.

Paulo Bonavides acentua como se procede a sistematização de uma norma jurídica:

A interpretação começa naturalmente onde se concebe a norma como parte de um sistema – a ordem jurídica, que compõe um todo ou unidade objetiva, única a emprestar-lhe o verdadeiro sentido, impossível de obter-se se a considerássemos insulada, individualizada, fora, portanto, do contexto das leis e das conexões lógicas do sistema.

A interpretação sistemática da norma favorece, pois, uma interconexão entre todas as regras e princípios componentes do ordenamento jurídico, a fim de oferecer a este unidade lógica e coerência jurídica.

2.3 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

Em se tratando de normas constitucionais, os métodos interpretativos devem ser aplicados conjugados com certas peculiaridades imanentes a estas, uma vez ser a Constituição Federal diploma normativo que se encontra em categoria hierarquicamente superior às demais regras contidas no ordenamento jurídico.

Ademais, enquanto as normas da legislação ordinária estabelecem preceitos que regulam diretamente determinadas situações concretas, as normas

³⁹ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 37.

constitucionais direcionam-se a reger a estrutura fundamental do Estado, isto é, regulamentar a organização política do Estado, bem como a relação deste com a sociedade, sendo, pois, de conteúdo preponderantemente político e social.

Sendo assim, as normas constitucionais estão sujeitas a constantes influxos políticos, que devem ser imprescindivelmente considerados na oportunidade de interpretação da norma. O jurista incorre em grave erro caso realize atividade interpretativa da Constituição Federal desmembrada de sua natureza política e ideológica, utilizando-se tão-somente de uma interpretação mecânica e pautada nos métodos interpretativos comuns às regras da legislação infraconstitucional, sem atentar-se aos princípios inerentes e peculiares a Carta Suprema. Posiciona-se assim Paulo Bonavides:

Atado unicamente ao momento lógico da operação silogística, o intérprete da regra constitucional vê escapar-lhe não raro o que é mais preciso e essencial: a captação daquilo que confere vida à norma, que dá alma ao Direito, que o faz dinâmico, e não simplesmente estático. Cada ordenamento constitucional imerso em valores culturais é estrutura peculiar, rebelde a toda uniformidade interpretativa absoluta, quanto aos meios ou quanto às técnicas aplicáveis⁴⁰.

Sublinha, ainda, a professora Denise Lucena:

Interpretar a Constituição implica uma verdadeira redução teleológica. Inobstante a utilização dos métodos clássicos, deve-se dar maior ênfase à intenção do legislador e do contexto geral do texto constitucional, a fim de garantir a função estabilizadora da Constituição⁴¹.

Portanto, a interpretação da Constituição Federal deve ter em vista sua textura política-institucional, sendo insuficiente o uso único dos métodos comuns à interpretação das normas infraconstitucionais, reclamando, assim, a observância de princípios ínsitos ao estatuto maior.

⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. p. 461.

⁴¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 33.

O professor Glauco Barreira Magalhães Filho explica que os métodos de interpretação podem ser discursivo, não-discursivo e dialético. O primeiro, método interpretativo em que se segue fases, pode ser dedutivo e indutivo, em que através daquele se extrai conclusões do geral para o particular, mediante inferência, e este se retira conclusões do particular para o geral. O segundo método caracteriza-se pela imediatez, isto é, uma intuição. Enfim, o método dialético reúne elementos dedutivos, intuitivos e intuitivos, sendo este o adotado pela hermenêutica constitucional, como assinala o professor antes mencionado:

O método de uma ciência hermenêutica é o operador que unifica e normatiza o processo interpretativo. Um método discursivo utiliza, normalmente, diversas técnicas, as quais determinam as fases do processo uno de compreensão. Como o método da nova hermenêutica constitucional é dialético, trazendo amplos espaços para momentos intuitivos, prefere-se falar em princípios de interpretação constitucional em vez de técnicas de interpretação constitucional⁴².

Pelo fato das normas constitucionais deverem, pois, ser interpretadas em consonâncias com os princípios de interpretação especificamente constitucionais, passa-se, pois, a fazer breve explanação acerca desses.

2.3.1. Princípios de interpretação especificamente constitucionais

O intérprete, no momento em que se quer verificar o sentido e o alcance de uma norma constitucional, deve-se atentar inexoravelmente aos princípios peculiares a este diploma normativo, quais sejam:

2.3.1.a. Princípio da unidade da Constituição

A Constituição Federal deve ser interpretada como um todo unitário e coerente, em que o conjunto de suas normas deve manter entre si compatibilidade,

⁴² MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e unidade axiológica da Constituição**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 79.

devendo ser superadas as contradições que se encontram em seu corpo normativo, através do sopesamento entre suas regras e princípios.

Dessa forma, “o intérprete deve considerar a Constituição em sua totalidade, procurando harmonizar os lugares de conflitos entre as suas diversas normas”⁴³.

Referido princípio identifica-se com a interpretação sistemática que busca a interconexão lógica entre todas as regras e princípios do ordenamento jurídico, outorgando a este unidade e coerência.

2.3.1.b. Princípio do efeito integrador

Com fundamento neste princípio, o intérprete deve buscar a integração social e política da norma constitucional, uma vez reunir a Constituição um conjunto de valores dos diversos segmentos da sociedade.

2.3.2.c Princípio da maior efetividade

Tendo em vista a existência de normas programáticas ao longo de toda Carta Magna, o intérprete deve oferecer a norma constitucional aquele sentido em que lhe confira maior eficácia e efetividade possível.

2.3.1.d. Princípio da força normativa da Constituição

Pretende-se aqui garantir a eficácia das normas constitucionais, através de sua atualização com a vivência da sociedade em que será concretizada, “de

⁴³ PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 106.

modo que os preceitos constitucionais obriguem as consciências e tenham a sua normatividade reconhecida”⁴⁴ .

2.3.1.e. Princípio da conformidade funcional

Exige-se, através deste princípio, uma interpretação que não configure ofensa a repartição da competência estabelecida pelo Estatuto Supremo, devendo o intérprete atentar-se rigorosamente a divisão constitucional das funções que compõem a estrutura e organização do Estado.

2.3.1.f. Princípio da harmonização ou concordância prática

Neste busca-se a compatibilização entre os direitos fundamentais preceituados na Constituição. Assim, surgindo em uma determinada situação fática um choque entre aludidos direitos, o intérprete deve realizar uma ponderação entre eles, isto é, averiguar qual o valor considerado mais relevante naquele caso concreto, sem excluir por completo os demais valores, a fim de alcançar a solução mais justa e eficaz.

2.3.1.g. Princípio da interpretação conforme a Constituição

Conforme esse princípio as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas em consonância com os preceitos constitucionais, bem como as próprias normas constitucionais devem ter seu sentido buscado a partir de valores estatuídos pela Carta Magna. Aqui se faz referência àquelas normas em que se admitem vários significados jurídicos, devendo-se adotar aquele que melhor se compatibilize com os ditames constitucionais. Sobre esse princípio, analisou Alexandre de Moraes:

⁴⁴ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica e unidade axiológica da Constituição**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 80.

A supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente exigem que, na função hermenêutica de interpretação do ordenamento jurídico, seja sempre concedida preferência ao sentido da norma que seja adequado à Constituição Federal. Assim sendo, no caso de normas com varias significações possíveis, deverá ser encontrada a significação que apresente conformidade com as normas constitucionais, evitando sua declaração de inconstitucionalidade e conseqüente retirada do ordenamento jurídico⁴⁵.

Cumpra mencionar que este princípio não pode levar o intérprete a contrariar todo o sentido lingüístico da norma, de modo a procurar adaptá-la aos preceitos constitucionais. Assim, só terá cabimento a interpretação conforme a Constituição quando a norma possuir vários sentidos, escolhendo aquele que mantenha maior coerência com o valor constitucionalmente almejado.

2.4 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES

Conforme já foi analisado, as normas imunizantes encontram-se dispostas no texto constitucional, ou seja, em nível hierarquicamente superior às demais normas contidas na legislação ordinária. Assim sendo, na oportunidade de sua interpretação devem ser observados todos os princípios peculiares a estas normas, conforme já estudado no tópico anterior.

A princípio, afirmava-se que a adequada interpretação a ser dada a estas normas que previam exonerações tributárias seria a literal e restritiva, tendo em vista que estabeleciam exceções ao exercício da competência tributária das pessoas políticas de direito interno. Todavia, não parece ser esse o melhor método interpretativo a ser utilizado em se tratando de normas constitucionais, consoante ratifica Hugo de Brito Machado:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem conseqüências de maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque

⁴⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 45.

estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para ao intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso a sua literalidade⁴⁶.

Em verdade, o uso único e exclusivo da interpretação literal para se buscar o sentido das normas imunizantes contrariaria a própria vontade do legislador constituinte originária, pois muitas vezes chegaria a afrontar outros princípios elencados ao longo da Carta Magna. Desse modo, o melhor critério de interpretação a ser dada a aludidas normas exonerativas seria o teleológico-sistemático, isto é, a norma seria analisada de forma ampla, em concordância com os diversos princípios albergados na Constituição Federal e o contexto a que se refere, pretendendo-se, pois, chegar a intenção do legislador constituinte em estabelecer referida imunidade.

Contudo, deve se atentar, ainda, que não se pode empregar uma interpretação em que se alargaria o alcance da norma imunizante além do querido pelo constituinte originário, oferecendo uma limitação ao poder de tributar além do que fora disposto. Se de um lado encontra-se a relação jurídica a ser resguardada pela imunidade, de outro se encontra o poder-dever do Poder Público em estabelecer imposição tributária na medida que lhe foi outorgada na Carta Magna. Assim, a interpretação da exoneração tributária não pode ir além, nem mesmo aquém do necessário para fazer-se efetivar o princípio que quis o legislador proteger na instituição da referida imunidade. Nesse sentido sustenta Regina Helena Costa:

Desse modo, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípios ou valor nela albergado. Sendo assim, não se apresenta legítima a interpretação ampla e extensiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada "interpretação

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, P. 225.

literal”, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os caso o querer constitucional estaria vulnerado⁴⁷.

Sabendo, pois, que as imunidades genéricas dispostas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal possuem como diretriz hermenêutica a preservação de valores que o legislador constituinte considerou relevantes, tais como, atuação de certas entidades, liberdade religiosa e de expressão, acesso à informação entre outros, deve-se procurar interpretá-las sempre com vistas a efetivar aludidos princípios constitucionais, não podendo jamais restringir aludidas regras, sob pena de malferimento destes valores consagrados no Estatuto Maior.

Assim, por exemplo, a norma imunizante que prevê a vedação dos entes políticos instituírem impostos uns em relação aos outros (imunidade recíproca), objeto do presente trabalho monográfico, deve ser interpretada em consonância com os princípios vetores de sua instituição, quais sejam, o princípio federativo, da isonomia das pessoas políticas constitucionais e da ausência de capacidade econômica destes entes, como será examinado de forma específica nos capítulos posteriores.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 117-118.

3- IMUNIDADE RECÍPROCA

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade recíproca, primeira exoneração tributária prevista a nível constitucional no Brasil, trata-se da vedação das pessoas políticas de direito interno instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços umas em relação às outras, conforme reza o art. 150, inciso VI, alínea “a”, Constituição Federal de 1988:

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 e serviços, uns dos outros,
[...]⁴⁸

Trata-se, pois, de manifestação do princípio federativo, previsto como cláusula pétrea em nossa Carta Magna, bem como do princípio da isonomia dos entes federados.

A Carta Magna vigente também estabelece, em seus §§ 2º e 3º, os contornos da imunidade recíproca, dispondo que aludida imunidade tributária também se estende às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder

⁴⁸ BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 113-114.

Público, sendo proibida a tributação de seu patrimônio, renda e serviços, desde que vinculados a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes. Ademais, prevê que as regras imunizantes não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços que se relacionam com a 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.

Portanto, neste capítulo será estudada a origem da imunidade recíproca no ordenamento jurídico brasileiro, através da influência do direito estrangeiro. Serão, também, analisados os fundamentos em que se sustenta a imunidade ora tratada.

3.2 HISTÓRICO

A imunidade recíproca surgiu no ordenamento jurídico brasileiro inspirado em instituto similar existente no direito norte americano. Embora referido instituto não esteja expressamente previsto na Constituição Americana de 1787, como ocorre no Brasil, cumpriu a Suprema Corte instituí-lo mediante entendimento jurisprudencial, sendo primeiramente reconhecido no julgamento do célebre caso *McCulloch vs. Maryland*, em 1819.

Ocorre que, com a política de expansão da competência federal norte-americana, surgiu a idéia de criação de um Banco Nacional, com o escopo de regular o comércio e a moeda, denominado Banco dos Estados Unidos da América. O Estado de Maryland, todavia, passou a tributar a selagem de estampilhas de uma das filiais do referido banco (sucursal de Baltimore), cujo gerente era o Sr. McCulloch, ensejando o *leading case* de 1819, “em que se afirmou a tese da

imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do fisco dos Estados, pois *the power to tax involves the power to destroy*⁴⁹.

Assim, influenciado por esses precedentes norte-americanos, a imunidade recíproca, primeira forma exonerativa de tributo prevista a nível constitucional, passa a ser expressamente estabelecida, por iniciativa de Ruy Barbosa, pela Constituição de 1891, em seu art. 10, não deixando mais, desde então, a encontrar-se disposta nos textos constitucionais brasileiros.

Todavia, não obstante essa influência do direito norte-americano, faz-se imprescindível estabelecer as diferenças do instituto da imunidade recíproca em ambos os ordenamentos jurídicos. Isso porque, no Brasil essa exoneração tributária alcança, de forma expressa, os Municípios, ignorados pelo direito americano, já que estes ficam em posição subordinada aos Estados. Assim ensina Aliomar Balleiro:

Já no Brasil, outra é a concepção da autonomia municipal expressamente conhecida e até ampliada pelo art. 15, da CF de 1969. Destarte, não encontram grande préstimo para esclarecer problemas brasileiros as práticas ou julgados americanos, que se referem especialmente às relações interfiscais de Estado e seus municípios, embora o mesmo não ocorra com o que dali nos sugira o *modus vivendi* entre o fisco federal e os locais, por serem estes, lá, em relação àquelas, simples emanção do poder estadual.⁵⁰

Além disso, outra distinção que merece destaque refere-se à repartição de competências tributárias, já que alguns impostos no direito americano são cobrados simultaneamente por mais de uma pessoa política, o que não ocorre no Brasil, em que sempre se procura minimizar as bitributações, não se coadunando, pois, com certos expedientes praticados nos Estados Unidos.

⁴⁹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 92-93.

⁵⁰ *ibid.*, 1977, p. 102-103.

Percebe-se, pois, que não obstante a imunidade recíproca tenha notória influência norte americana, ela deve ser estudada observando as peculiaridades das regras constitucionais brasileiras. No ordenamento jurídico brasileiro, pois, é vedada a tributação dos Estados-membros entre si, isto é, é proibida a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas e serviços de um Estado sobre outro, bem como sobre os Municípios, não sendo estas pessoas políticas subordinadas, ao contrário, apresentam autonomia, estando expressamente resguardadas pela ordem jurídica constitucional.

3.3 FUNDAMENTOS ESPECÍFICOS

A imunidade recíproca é decorrência direta e imediata do princípio federativo, tratado em nossa Constituição Federal de 1988 como cláusula pétrea, bem como da autonomia municipal. Verifica-se assim a isonomia entre as pessoas políticas de direito interno, que também embasa a exoneração mútua dos entes políticos. É manifestação, ainda, do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular e da ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas constitucionais.

A proibição das pessoas políticas constitucionais instituírem impostos uns em relação às outras é uma forma de resguardar o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, uma vez que suas atividades já estão vinculadas diretamente a prestação do serviço público. Assim, prevalece o direito público sobre o privado, tendo em vista que a Administração Pública deve buscar proteger o interesse público primário, que neste caso, é a atuação desses entes governamentais. Leciona Regina Helena Costa:

Em última análise, o argumento maior do qual se deduz a imunidade recíproca é a supremacia do interesse público sobre o privado, beneficiando o patrimônio, renda e os serviços de cada pessoa política como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas⁵¹.

Cumpra aduzir, ainda, que as pessoas políticas são desprovidas de capacidade contributiva, tendo em vista que seus recursos são destinados à realização do serviço público que prestam. Nesses termos, sublinha Werther Botelho Spagnol:

Desta forma, deve-se destacar, outrossim, o princípio da capacidade contributiva. Isso porque, por meio dos impostos tributa-se para a consecução dos gastos públicos genéricos (fiscal). Ora, as pessoas políticas da federação não realizam gastos privados, mas tão-somente públicos e, como tal, não representativos de capacidade contributiva⁵².

No que concerne ao princípio federativo e sua relação com a imunidade recíproca impende, inicialmente, fazer breve explanação acerca do federalismo, como forma de Estado, a fim de entender como ele surgiu e se concretizou no Brasil, a fim de em seguida realizar um estudo paralelo com a imunidade ora enfocada.

3.3.1. Princípio federativo

Desde a primeira Constituição Republicana de 1891, o Brasil adotou a forma federativa de Estado, que, nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari, ocorre “quando se conjugam vários centros de poder político autônomo”⁵³.

O Estado, pois, nas classificações tradicionais, pode ser considerado **unitário**, quando as funções governamentais são concentradas tão-somente em um único órgão ou num só poder, ou **federal**, em que existe uma descentralização político-jurídica, isto é, coexistem em um mesmo território centros de poder políticos

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 139.

⁵² SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 136.

⁵³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 254.

autônomos que atuam dentro de sua esfera reservada de competência, sendo independente um em relação aos demais.

José Afonso da Silva explica que:

Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa⁵⁴.

O Estado Federal tem sua origem na Constituição dos Estados Unidos da América, no ano de 1787, sendo instituído no Brasil com a proclamação da República, através do Decreto I de 15 de novembro de 1889, sendo mantido nas posteriores Constituições brasileiras.

Cabe salientar que o federalismo brasileiro é do tipo centrífugo, isto é, surgiu em face da desagregação de um poder político inicialmente unitário e centralizado, passando a surgir centros com autonomia política e jurídica. Embora só concretizada com a Constituição Republicana de 1891, a descentralização político-administrativa remonta à época da criação das capitâneas hereditárias, em que já se percebia a necessidade de desconcentrar o poder antes unitário.

Na Constituição vigente, o Estado federal brasileiro é, pois, concebido como a União indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Assim, os municípios são também constitucionalmente previstos como componentes da federação.

Cabe mencionar que o art. 18 da nossa Carta Magna outorgou uma série de competências aos Municípios, sendo deste as atribuições pertinentes às matérias que envolvam interesse local, inserindo este na organização político-administrativa

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 99.

do Estado brasileiro. Visto isso, percebe-se que estes aparecem no atual ordenamento jurídico como sendo uma terceira esfera de autonomia política, alterando, portanto, a tradição dual do federalismo brasileiro. Nesse sentido posiciona-se Paulo Bonavides:

Com efeito, as mudanças havidas, conforme intentaremos demonstrar, alargaram o raio de autonomia municipal no quadro da organização política do País, dando-lhe um alcance e profundidade que o faz indissociável da essência do próprio sistema federativo, cujo exame, análise e interpretação já se não pode levar a cabo com indiferença à consideração da natureza, e, sobretudo, da dimensão trilateral do novo modelo de federação introduzido no País por obra da Carta constitucional de 5 de outubro de 1988.⁵⁵

Vê-se, então, que o sistema federativo do Brasil é composto, além da União, dos Estados e do Distrito Federal, pelos Municípios, possuindo todos esse autonomia, não sendo quaisquer desses hierarquicamente superior em relação aos demais.

Misabel Abreu Machado Derzi explana, em atualização feita no livro *Direito Tributário Brasileiro*, de autoria de Aliomar Baleeiro, as duas formas que pode ser estudados os Estados federais, sob o ponto de vista de H. Kelsen: estático e dinâmico. Na primeira, “a descentralização representa a convivência em um mesmo Estado, de ordens jurídicas locais ou regionais que, no seu todo, compõem a ordem jurídica nacional”⁵⁶. Nesta, portanto, as ordens jurídicas locais e regionais são emanadas do poder central. Por sua vez, a descentralização sob o ponto de vista dinâmico é caracterizada pela descentralização do poder, isto é, os centros de poder políticos nacional, regionais e locais são responsáveis pela produção de suas normas jurídica dentro da esfera de competência constitucional que lhe é reservada.

Assim ensina a referida autora:

⁵⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 344.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 122

Daí, no Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas que nela coexistem é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica (jurídico-política). Se as ordens jurídicas válidas apenas para o Estado e para o Município (descentralização estática) nascem de fonte jurídica própria, por meio de órgãos estatais, eleitos por membros de cada uma dessas comunidades (descentralização dinâmica), não pode haver hierarquia ou relação de supraordenação de um poder parcial sobre o outro (quer federal, estadual ou municipal). Caso contrário, a descentralização dinâmica, característica essencial do federalismo, estaria prejudicada. Tanto a União, quando os Estados e os Municípios (no caso brasileiro) exercem a própria autonomia política, que lhes foi institucionalmente conferida. Uma descentralização política horizontal relativa é sua característica, enquanto no estado unitário dá-se uma concentração⁵⁷.

Observa-se, pois, que Estado tido como federal, existem “coletividades regionais autônomas”⁵⁸ em que lhe são atribuídas competências políticas-administrativas e legislativas, fixadas pela Constituição, em que não existe hierarquia seja entre os poderes regionais entre si, ou mesmo entre o poder nacional e os poderes regionais. O que ocorre, na verdade, é uma repartição de competência estabelecida pelo legislador constituinte, sendo aludidos centros de poder políticos autônomos e independentes uns em relação aos outros, configurando, pois, uma paridade jurídica de referidos entes federados. Pode-se dizer, então, que “ não existe hierarquia na organização federal, porque a cada esfera de poder corresponde uma competência determinada”⁵⁹.

Conclui-se, em suma, que no Brasil a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios compõem o sistema federativo, não existindo entre qualquer deles relação hierárquica, mas tão-somente uma repartição de competências distribuídas constitucionalmente, sendo todos eles independentes no que concerne a

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 122.

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 99.

⁵⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 258.

capacidade de decisão daqueles assuntos os quais lhe é conferido no instrumento constitucional.

3.3.2. A federação e a imunidade mútua das pessoas políticas de direito interno

Conforme foi estudado no tópico anterior, o Estado federal pressupõe autonomia política dos centros de poder, seja ele nacional, regional ou local. Não existe assim relação hierárquica entre aludidas entidades, mas sim uma paridade jurídica entre elas.

Em decorrência disso, seria incoerente e incompatível com o princípio federativo a possibilidade de um ente exigir tributo do outro, já que tal imposição relaciona-se a uma relação de poder, que consoante já exposto, não existe entre as pessoas políticas de direito interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Portanto, a imunidade recíproca consiste exatamente nessa intributabilidade entre os entes que compõe a federação, sendo consequência natural da própria instituição do Estado federado.

Sendo assim, a imunidade recíproca parece ganhar ainda mais importância, “tendo em vista que decorre do princípio federativo, portanto de uma razão anterior à existência do Estado (enquanto entidade federativa)”⁶⁰.

No Brasil, a imunidade recíproca foi expressamente prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal, que determinou a proibição da União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos uns em relação aos outros. Quanto a esse ponto, discorre Paulo de Barros Carvalho:

⁶⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 132.

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da autonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio renda e serviços, umas com relação às outras. Entendemos na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.⁶¹

Registra-se que não há nem mesmo a necessidade da previsão constitucional da exoneração tributária recíproca das pessoas políticas, já que esta configura decorrência pronta e direta do princípio federativo, não havendo que se conceber a existência de um Estado Federado em que se permita a tributação mútua dos entes governamentais. Aludidas pessoas jurídicas de direito público, apresentando autonomia, em face das competências que lhe foram reservadas constitucionalmente, não poderiam tolerar a imposição tributária, sob pena de sua própria independência restar comprometida. Isso porque, conforme já salientado, para a administração pública exigir tributo de determinado sujeito passivo, faz-se imprescindível a existência de uma relação de poder, inconcebível numa federação, em que as pessoas políticas encontram-se em paridade jurídica.

Em decorrência, pois, da isonomia dessas pessoas políticas, fruto da adoção da forma federal de Estado, é vedada a fiscalização, controle e cobrança de impostos uns sobre os outros. Caso contrário estar-se-ia negando a forma federativa e, admitindo a existência de um ente político superior aos demais, que poderia exercer o poder tributante.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 189.

Cumpra dizer também que no ordenamento jurídico brasileiro, a imunidade recíproca configura cláusula pétrea, isto é, não pode ser abolida, nem mesmo reduzida pelo poder constituinte derivado, através das emendas constitucionais, como bem menciona Hugo de Brito Machado:

Ressalta-se que a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma federação sem a imunidade recíproca. Assim a regra da imunidade está protegida contra possível Emenda Constitucional, por força do disposto no art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ' não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado'⁶².

Desta feita, constitui total ofensa à federação a tributação dos entes federados entre si. Sendo estes dotados de autonomia, é inconcebível que se sujeitem à fiscalização e controle de outras pessoas políticas, poderes próprios da administração tributária.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 211.

4- O ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

4.1 ELUCIDAÇÃO INICIAL

A Constituição Federal de 1988 prevê de forma expressa a vedação da União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos uns em relação aos outros. O legislador constituinte dispôs explicitamente acerca da imunidade recíproca, como bem salienta Aliomar Baleeiro:

A sobrevivência de três esferas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de direito público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição poderá exigir imposto sobre o patrimônio, as rendas e os serviços de outra⁶³.

Todavia, conforme já foi exposto, não havia nem mesma a necessidade de aludida imunidade encontrar-se expressa na Constituição, uma vez ser decorrência direta do princípio federativo, não havendo que se conceber essa forma de Estado, caracterizada pela autonomia jurídica e política das pessoas jurídicas de

⁶³ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 91.

direito público interno, sem que exista a proibição de instituírem impostos uns sobre as outras.

Ocorre que a Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, alínea “a”, dispõe tão-somente que é vedado instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, deixando, pois, ao intérprete o estudo do alcance dessa proibição.

Cumpra assim indagar se quis o legislador constituinte originário abrigar sob o manto da imunidade apenas os impostos ou, embora usando essa terminologia, o melhor entendimento seria a extensão dessa vedação às demais espécies tributárias.

Ademais, faz-se imprescindível a análise se todos os impostos estão acobertados pela exoneração ou somente aqueles em que o Código Tributário Nacional definiu como incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços. Neste ponto, merece ainda destaque o estudo da imunidade recíproca no que tange aos impostos indiretos, tanto quando a pessoa estatal mantém-se na posição de contribuinte de *iure* ou como contribuinte de direito.

Neste capítulo, pois, será realizada uma explanação acerca desses aspectos, a fim de se compreender qual o alcance da imunidade recíproca em nosso ordenamento jurídico, mostrando-se como vem entendendo a doutrina e qual o posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

4.2 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Consoante já foi salientado no primeiro capítulo deste estudo monográfico, a imunidade tributária não se restringe tão-somente aos impostos, mas

também as demais espécies tributárias. Em relação, porém, a imunidade recíproca (art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) o legislador constituinte foi claro em admitir sua concessão somente no que tange aos impostos, segundo se extrai da redação do dispositivo em exame:

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 e serviços, uns dos outros,
[...]⁶⁴

Ora, percebe-se que a Constituição Federal de 1988, ao dispor acerca das imunidades clássicas, é expressa em restringir sua extensão somente aos impostos. Não cabe a indagação do uso de uma interpretação literal ou extensiva do dispositivo em alusão, mas apenas uma interpretação em consonância com os conceitos estipulados pela doutrina tributarista. Assim, aludido dispositivo constitucional contempla hipótese de imunidade tributária relativa tão-somente aos impostos, não se estendendo às taxas e às contribuições de melhoria. Caso contrário, teríamos que admitir que o constituinte havia se equivocado no uso da terminologia, o que não parece ser o raciocínio correto, devendo-se sim aceitar que quis ele fazer referência a espécie e não ao gênero, como notadamente se pode visualizar no texto do dispositivo.

Com bastante precisão, explana José Wilson Ferreira Sobrinho:

Não se pode extrair nenhum argumento para transpor a carga semântica do vocábulo tributos para a palavra impostos inscritas no citado art. 150 da Constituição Federal. A redação do *caput* deste artigo não sugere o

⁶⁴ BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

emprego do vocábulo tributos ou do vocábulo impostos. A utilização dessas palavras é feita nos incisos que formam o artigo. Portanto, o legislador excepcionou a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, o que é possível com o emprego da técnica legislativa relativa a incisos, e generalizou nas demais hipóteses.

Nessa mesma esteira é o entendimento adotado por Sacha Calmon, que enfatiza:

Do exposto, conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental recíproca tem campo de atuação delimitado:

A) não atua sobre taxas e contribuições de melhoria, que, aliás, só incidem sobre imóveis particulares;

B) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos.⁶⁵

Ocorre que há doutrinadores que entendem ser a imunidade recíproca aplicável a quaisquer espécies tributária, haja vista ser essa uma manifestação do princípio federativo, como salienta Hugo de Brito Machado:

Não obstante esteja expressa, no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.⁶⁶

No entanto, o Supremo Tribunal Federal já tem firmado jurisprudência na orientação de que a imunidade recíproca não incide sobre taxas (RE 364.202, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/10/2004), nem sobre contribuições (RE 378.144, Rel. Min. Eros Grau, DJ 22/04/2005), uma vez serem estas decorrentes de uma contraprestação do ente que estabelece a imposição tributária, não configurando, pois, manifestação de superioridade de uma pessoa estatal em relação às demais,

⁶⁵ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982, p. 289

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 275.

como ocorre com os impostos, tributos não vinculados a qualquer atividade estatal, sendo conseqüência tão somente de uma relação de poder.

4.3 IMPOSTOS ALCANÇADOS PELA IMUNIDADE RECÍPROCA

A Constituição Federal de 1988 assegurou a exoneração na cobrança de impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços entre as pessoas político-constitucionais. Assim, a redação do texto constitucional parece transparecer que somente estariam albergados pelo manto da imunidade recíproca os impostos que incidissem sobre a aquisição de patrimônio, renda e a prestação de serviços, não sendo este, todavia, o melhor entendimento, consoante será a seguir analisado.

4.3.1. Conceito de patrimônio, renda e serviços.

A Carta Magna, na oportunidade que dispõe acerca da imunidade intergovernamental, faz referência expressamente aos impostos que recaiam sobre patrimônio, renda e serviços.

No entanto, importante se faz compreender a abrangência de tais conceitos, uma vez que se pode adotar uma acepção mais restritiva, conforme definido pela organização do Código Tributário Nacional, ou uma interpretação mais extensiva, em que se procura conceituar os institutos desvinculados da forma proposta pela aludida Lei complementar.

Assim, mediante o uso de uma interpretação mais restritiva, em que se levaria em consideração a literalidade do dispositivo constitucional, interpretando-o de acordo com o Código Tributário Nacional, estaria excluído do benefício da imunidade o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados e

sobre operações de circulação de mercadorias, e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros. Isso porque, referida lei complementar organiza os impostos nos seguintes capítulos: impostos sobre o comércio exterior (capítulo I), em impostos sobre o patrimônio e a renda (capítulo III), impostos sobre a produção e a circulação (capítulo IV) e impostos especiais (capítulo V).

No entanto, indevida se torna a interpretação literal do dispositivo, mormente quando se interpreta a Constituição Federal a partir das definições estabelecidas por norma de hierarquia inferior, qual seja, o Código Tributário Nacional, como acentua Marcos Aurélio Pereira Valadão:

Mas, em matéria constitucional, a interpretação literal não é o melhor critério, até porque na definição do que sejam os impostos sobre renda, serviço e patrimônio, a tendência é seguir a classificação feita pelo Código Tributário Nacional, e assim estar-se-ia interpretando a Constituição de acordo com uma lei complementar, e não se admite interpretar-se a Constituição de acordo com a lei.⁶⁷

Então, o conceito de patrimônio, renda e serviços deve ser analisado sob uma acepção ampliativa, que nos conduza a eficácia dos fundamentos que respaldam a instituição da imunidade mútua entre as pessoas políticas, mormente em se tratando do princípio federativo. Aliomar Baleeiro assim os define:

São bens todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa ou estabelecimento. A totalidade dos bens, inclusive direitos subjetivos, constitui o patrimônio, a universidade das coisas do titular delas, *universitas rerum*, que a CF quer imune dos impostos de qualquer outra Pessoa de Direito Público.

Rendas não são apenas os tributos, mas também quaisquer outras.

Serviços são os públicos, segundo a noção que deles dá o Direito Administrativo, a propósito de várias acepções em que a Constituição de 1946 emprega a locução serviços públicos: quaisquer organizações de pessoal, material, sob a responsabilidade dos poderes de Pessoa de Direito Público Interno, para desempenho de funções e atribuições de sua

⁶⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 136.

competência, enfim, todos os meios de operação dessas Pessoas de Direito Público, sob várias modalidades, ara realização dos fins que a Constituição, expressa ou implicitamente lhe comete.⁶⁸

Constata-se que o mestre tributarista adotou um conceito mais amplo dos termos patrimônio, renda e serviços, com o intuito de proteger a organização federal pela própria Constituição estabelecida, bem como garantir a coexistência harmônica de todas as esferas governamentais, resguardando, repita-se, a autonomia política e jurídica desses entes.

Veja que na definição de patrimônio estaria, pois, albergado todo o acervo de bens móveis e imóveis, direitos, ações, obrigações, enfim tudo que pertença às pessoas jurídicas de direito público, possível de serem apreciáveis economicamente. Despreza-se o conceito de patrimônio estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que se limita tão-somente ao patrimônio imobiliário, alcançando também, para fins de outorga do benefício da imunidade recíproca, os impostos que incidem sobre o patrimônio mobiliário do ente político.

No que concerne às rendas, também se aplica uma interpretação extensiva, não se restringindo aqueles impostos previstos como incidentes sobre a renda no Código Tributário Nacional. Cristiano Xavier Bayne assim conceitua rendas:

Desse modo, quaisquer recursos obtidos pelos entes políticos, seja classificado por Receita Corrente (receita tributária, receita de contribuições, receita patrimonial, receita agropecuária, receita industrial, receita de serviços e transferências correntes), seja classificado como Receita de Capital (operações de crédito, alienações de bens, amortização de empréstimos, transferência de capital e outras recitas de capital), não poderão ser objeto de tributação⁶⁹.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 130.

⁶⁹ BAYNE, Cristiano Xavier. **Aplicação da imunidade recíproca nos impostos indiretos**. Disponível em: <<http://cedit.pge.rs.gov.br>>. Acesso em: 04 jul. 2006, p. 15.

Em relação aos serviços públicos, impende fazer a ressalva que aqueles serviços prestados mediante concessão do poder públicos encontram-se fora do manto do benefício imunitário ora analisado, em face da redação do art. 150, §3º, da Carta Magna.

Importa asseverar, pois que o benefício da imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno, que nem mesmo necessitaria estar expressamente prevista na Constituição Federal, jamais poderá estar limitado aqueles impostos organizados no Código Tributário Nacional como incidentes sobre renda, patrimônio e serviços. Não há como conceber que a vontade do legislador constituinte estaria restringida por lei infraconstitucional. Ademais, restaria notadamente violados os princípios que ensejaram a previsão da exoneração em estudo, quais sejam, o princípio federativo, a isonomia das pessoas políticas, bem como a inexistência de capacidade econômica dessas.

Em razão disso, interpretar a Constituição Federal de forma restritiva e literal, determinando a vontade do legislador constituinte de acordo com uma norma hierarquicamente inferior (Código Tributário Nacional), seria sem sombra de dúvidas violar cânones que fundamentam toda a ordem jurídica.

4.3.2. Alcance dos termos “impostos sobre patrimônio, renda e serviços”

Através de uma análise puramente literal do dispositivo constitucional que prevê a imunidade recíproca entre os entes políticos (art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988), constata-se que a imunidade recíproca alcança somente aqueles impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços.

Nessa esteira, posiciona-se Ricardo Lobo Torres aduzindo:

A imunidade, por conseguinte, só protege as pessoas de direito público contra os impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou os serviços, o que significa que os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas (IPI, ICMS) não estão compreendidos na garantia constitucional⁷⁰.

Todavia, descabida se torna a utilização única e exclusiva do método interpretativo gramatical ou literal, uma vez que as normas jurídicas devem ser compatibilizadas com as demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Além disso, cumpre ressaltar que as normas constitucionais devem ser interpretadas de uma forma peculiar, tendo em vista a obrigatoriedade da observância dos princípios consagrados como fundamentais para a atividade interpretativa das regras contidas no Estatuto Maior, todos também já mencionados e explicados neste trabalho monográfico (Capítulo II).

A imunidade recíproca deve, portanto, ser interpretada e efetivada de forma a garantir os princípios em que se fundamenta, qual seja, o princípio federativo, que possui como consequência pronta a igualdade das pessoas político-constitucionais, bem como a ausência de capacidade econômica destas. Assim, não há como conceber o emprego do método literal e tão-somente este, tendo em vista a necessidade de resguardar princípios considerados fundamentais em nossa ordem jurídica, considerados inclusive cláusulas pétreas, o federalismo, que restaria prejudicado caso a imunidade tributária fosse restringida pelo intérprete.

Consoante já fora analisado em capítulo anterior, a imposição tributária, isto é, a instituição e a cobrança de impostos teria como pressuposto direto a sujeição de quem é tributado em face daquele que exige o pagamento do imposto. Visualiza-se, pois, uma condição de supremacia entre dois entes, o que jamais

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2002, p. 63-64.

poderia ser considerado em se tratando de duas pessoas que compõe a federação, por estarem em condição de igualdade, apresentando qualquer delas autonomia. Portanto, “entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer idéia de que podem sujeitar-se a impostos”⁷¹, como bem afirma Roque Antonio Carraza,

Nesse sentido, se prender a literalidade do dispositivo constitucional (art. 150, inciso VI, alínea a, da CF/1988) levaria o intérprete a contradizer o princípio maior que se baseia a imunidade recíproca, o princípio federativo, contradizendo, pois, a ordem jurídica que deve sempre permanecer una e coerente. O melhor método interpretativo será, pois, o sistemático-teleológico em que se buscaria o significado do preceito exonerativo em consonância com os princípios e fundamentos exarados em todo o ordenamento jurídico, bem como se investigaria o escopo do legislador constituinte em estabelecer aludido benefício imunitório.

O Ministro Marco Aurélio, inclusive, em voto proferido no AGRAG 175.133-0 opina acerca da exoneração mútua das pessoas políticas:

Conforme ressaltei, a alínea “a” do inciso IV do artigo 150 veda, de forma linear, a instituição recíproca de tributos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe partir para a interpretação literal do preceito, colocando em plano secundário a teleológica. A referência a patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, contida na aliena em comento, tem o alcance de afastar a cobrança de todo e qualquer imposto. O Diploma Maior não distingue, não sendo dado o intérprete fazê-lo.

Seguindo esse raciocínio, expõe Ruy Barbosa Nogueira:

A imunidade recíproca, que não só está expressa na alínea “a”, inciso VI, do art. 150 da Constituição, mas que imperativamente está em texto proibitivo, de eficácia plena, aplicação direta e imediata, não só já excluiu qualquer imposto, delimitando e exaurindo o universo dos fatos imponíveis, mas ainda

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 670.

excluindo qualquer imposto imaginável até por fantasia, pois essas imunidades recíprocas decorrem do princípio maior da Federação, que disciplina a harmoniosa convivência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, art. 1º).

Assim, impostos que não se encontrem capitulados como incidentes sobre aqueles fatos geradores previstos no preceito constitucional, mas que indiretamente acabam por também atingir o patrimônio da pessoa política, tal como, o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, estão acobertados pelo benefício da imunidade recíproca, já que esses entes não possuem qualquer capacidade contributiva, além do que, a cobrança do aludido imposto terminaria por repercutir economicamente sobre a pessoa estatal, comprometendo sua autonomia, malferindo o princípio federativo. O Supremo Tribunal Federal já tem dessa forma firmado posicionamento:

IMUNIDADE RECÍPROCA – IOF – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DO ESTADO

Está ao amparo da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição) a incidência do Imposto sobre Operações Financeiras, em razão das aplicações realizadas no mercado financeiro pelo Estado.⁷²

Não obstante o IOF não possuir como fato gerador o patrimônio, renda e serviços, uma vez incidir sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos imobiliários, ainda assim, a Suprema Corte entendeu estar resguardada pela regra exonerativa, tendo em vista indiretamente atingir o patrimônio da pessoa estatal. Assevera, pois, Sacha Calmon:

Este modo de ver a imunidade intergovernamental recíproca é o mais acorde com a realidade. O “telos” do princípio imunitório é, precisamente, não permitir que a coisa pública venha a ser molestada pela tributação: o patrimônio (uma *universitas rerum*), as rendas, os serviços públicos.⁷³

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACOR 468-3 – MS. Relator: Min. Octávio Gallotti. DJU 21.02.97, p. 2.823. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

⁷³ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed.Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 295.

A imunidade recíproca abarca, pois, quaisquer impostos que gravem o patrimônio das pessoas estatais, pois compromete o seu desempenho na prestação dos serviços públicos essenciais a sociedade, além de malferir a autonomia que lhe é inerente. Destaca-se o que conclui Regina Helena Costa:

Esse não nos parece ser o melhor entendimento. Se a finalidade da imunidade mútua das pessoas políticas é preservar a igualdade, a autonomia, impende inferir que nenhum imposto poderá recair sobre seus bens, rendas ou serviços. Ademais, afigura-se-nos desarrazoado atrelar a dimensão da exoneração constitucional a regramento ditado por normas de hierarquia inferior. Portanto, a nosso ver, o Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, indiscutivelmente grava o patrimônio, não podendo ser exigido das pessoas destinatárias da imunidade recíproca⁷⁴.

Nesse mesmo sentido, constata Sacha Calmon:

Não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro⁷⁵.

Por tudo que fora mencionado, pode-se constatar que a imunidade recíproca alcança não somente aqueles incidentes diretamente sobre o patrimônio, renda e serviços, mas sim todos aqueles que possam porventura molestar o patrimônio da pessoa estatal. Essa regra exonerativa deve, pois, ser interpretada sempre com vista a favorecer o princípio federativo, a ausência de capacidade econômica dos entes federados e a isonomia existente entre esses.

4.4 APLICABILIDADE DA IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL RECÍPROCA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS INDIRETOS

Impende, enfim, fazer uma breve análise acerca da extensão da imunidade recíproca em relação aos chamados “impostos indiretos”.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 148.

⁷⁵ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 289.

4.4.1. conceito de impostos indiretos e sua operacionalização

Entende-se por impostos indiretos aqueles que, embora a lei tributária estabeleça determinado contribuinte como sujeito passivo da obrigação de pagar a exação tributária, na verdade o ônus do tributo é repassado para um terceiro, o denominado contribuinte de fato, quem suporta economicamente o encargo tributário. Segunda explica Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, “denomina-se repercussão do ônus financeiro essa transferência direta do encargo tributário do contribuinte de fato, decorrente da estrutura jurídica dada ao tributo”⁷⁶.

Cabe salientar que em relação aos impostos indiretos aplica-se o princípio da não-cumulatividade. Através dessa sistemática busca-se a desoneração da produção pela incidência em cascata do tributo, resguardando, pois, o consumidor final da injusta repercussão nos preços de mercado, bem como evitando a verticalização de empresas.

O princípio da não-cumulatividade é operacionalizado no Brasil mediante a compensação de créditos e débitos, realizada por meio de registro de documentos em livros fiscais relativamente à entrada e à saída de mercadorias em cada um dos estabelecimentos do contribuinte. Este se credita do tributo incidente sobre as operações de compra, em cada entrada da mercadoria, e debita-se do tributo incidente sobre as operações de venda, confrontando-se, pois, os créditos com os débitos, dentro de determinado período de tempo. Se ao final do período o saldo for devedor, haverá imposto a pagar; se, todavia, for verificado volume de crédito

⁷⁶ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 13.

superior ao de débitos, esse saldo será transferido para o subsequente período de apuração. Nesse sentido explica Ives Gandra da Silva Martins:

Por fim - **e é o sistema adotado no país** - a não-cumulatividade se dá de imposto sobre imposto, mas correspondendo à totalidade de operações de entradas para a totalidade das operações de saídas em um período, mesmo que a mercadoria ou a matéria-prima que entrou incidida não tenha saído ou sido utilizada naquele período. Denomina-se "**técnica periódica**", pois periodicamente abate-se o imposto incidente sobre as operações anteriores daquele que incidirá sobre as novas operações e, desta conta de crédito e débito, surge o tributo a pagar ou a escriturar criando-se um crédito a ser deduzido do futuro imposto a recolher, se naquele período o tributo a recolher for inferior ao incidido anteriormente.⁷⁷

Falando-se, pois, nesses tributos, caracterizados pela existência de uma sujeição passiva indireta, questiona-se acerca da possibilidade da outorga do benefício da imunidade intergovernamental recíproca quando a pessoa estatal encontra-se na posição de contribuinte de direito, aquele em que o texto legal prevê como responsável pelo pagamento do tributo, ou na posição de contribuinte de fato, quem realmente arca economicamente com a exação tributária.

4.4.2. Abrangência da imunidade recíproca em relação aos impostos indiretos

Polêmica é a questão acerca da possibilidade da extensão do benefício da imunidade recíproca em relação aos impostos indiretos. Isso porque, nesses impostos percebe-se a chamada repercussão econômica do tributo, em que o responsável legal pelo pagamento do tributo, o contribuinte de direito, não suporta economicamente o encargo tributário, que é transferido a terceiro, denominado contribuinte de fato, quem verdadeiramente absorve o impacto da imposição do tributo. Assim, ocupando o ente público a condição de contribuinte de direito ou de contribuinte de fato, impende indagar-se o alcance do benefício imunitório em relação a este.

⁷⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: Parecer PGFN 405/2003, DOU. Seção I, n. 59, de 26.03.2003.

Em se tratando da pessoa político-constitucional encontrar-se na posição de contribuinte de direito, isto é, responsável legal pelo tributo, tem se posicionado o Supremo Tribunal Federal favorável a extensão da imunidade recíproca a esses impostos indiretos. Nesse sentido, observa-se o julgado a seguir mostrado:

A ATIVIDADE EXERVIDA PELO IAA, QUE É UMA AUTARQUIA, QUANDO PRODUZ E VENDE ÁLCOOL É, CONSEQUENTEMENTE, ABRANGIDA PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 19, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RE CONHECIDO E PROVIDO⁷⁸.

O argumento que aqui se usa é que a exação tributária está direcionada, de forma direta, ao ente público, que participa da relação jurídica tributária e, portanto, não pode ser sujeito passivo de qualquer imposto, seja este direto ou indireto. Assim, conforme esse entendimento, integrando a pessoa estatal a relação-jurídica como contribuinte de direito, a imunidade recíproca alcança os impostos indiretos, eximindo esta entidade da imposição de impostos.

Todavia, ocupando a pessoa pública de direito interno a condição de contribuinte de fato, a doutrina e a jurisprudência têm sido demasiadamente divergentes. O Supremo Tribunal Federal não tem se posicionado de forma pacífica acerca do assunto, mostrando-se ora favorável e ora contrário à extensão da exoneração em estudo em relação aos impostos indiretos, quando o ente público ocupa esta a posição.

Na década de 70/80, o Supremo Tribunal Federal, em alguns de seus julgados, entendeu ser descabida a extensão da imunidade recíproca em relação aos impostos indiretos quando a pessoas política encontra-se na condição de contribuinte de fato, entendendo que esta não participa da relação jurídico-tributária,

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 95.885 -MG. Relator: Min. Cordeiro Guerra. DJ 07/10/1983. Ementário STF 1311-03, p. 525.. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

uma vez não ser o responsável legal pelo pagamento do tributo. Portanto, desconsiderava a possibilidade de investigação da repercussão econômica do tributo, isto é, se a pessoa estatal era quem verdadeiramente suportaria o encargo tributário, conforme se percebe nas decisões colacionadas:

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 REALIDADE ECONÔMICA A FORMA JURÍDICA, PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA EM LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO E ESTRANHO A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE, ALEGAR, A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA⁷⁹.

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 DE MERCADORIA⁸⁰.

Trata-se, pois, de uma interpretação formal, que preconiza que a imunidade recíproca só alcança os impostos indiretos, quando a pessoa política encontra-se na posição de contribuinte de direito, já que somente nesta condição o ente público formalmente integra a relação jurídica – tributária, não obstante não suporte economicamente o encargo do tributo.

Alguns doutrinadores, tal como Hugo de Brito Machado, são adeptos desta corrente, entendendo que estando o ente público na condição de contribuinte de fato, ele estabelece entre o contribuinte de direito (o industrial ou comerciante) uma relação jurídica de natureza contratual, e não tributária, pagando o preço do produto, que pode estar incluído o valor do imposto a ser pago. Referido autor explica seu posicionamento nos seguintes termos:

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 71300 / SP. Relator: Min. Adalício Nogueira. DJU 30/04/1971. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 67627 - SP. Relator: Min. Antonio Neder. DJU 21/12/191. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido na Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação jurídica instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa, de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria, mas neste também está incluído o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica. Em última análise, no preço de um produto poderão estar incluídos todos os seus custos, mas isto não tem relevância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos⁸¹.

Por outro lado, há autores que se manifestam favoráveis a chamada interpretação substancial, ou seja, que o benefício da imunidade recíproca será estendido às pessoas públicas quando se encontrarem na posição de contribuinte de fato, arcando com o ônus da exação tributária, estando, portanto, sujeitas a normal incidência tributária quando o mantiverem-se na condição de contribuinte de direito, já que, nesse caso, repassam o impacto tributário ao particular. Regina Helena Costa expõe acerca deste posicionamento:

Geraldo Ataliba endossa tal entender, preconizando a adoção de uma interpretação de cunho substancial para as normas imunizantes, segundo a qual se pode em certos casos, “opor-se a realidade econômica à forma jurídica, tendo em vista uma interpretação teleológica, sob pena de frustração do desígnio do legislador constituinte”.⁸²

A Suprema Corte assim também já entendeu, como se vê na jurisprudência a seguir transcrita:

AS CAIXAS ECONÔMICAS GOZAM DE IMUNIDADE DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DE CONSUMO SOBRE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA SEU

⁸¹ Machado, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 274-275.

⁸² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 151.

PRÓPRIO USO (ART. 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO). CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO⁸³.

Todavia, nenhuma das duas interpretações isoladamente parecem atender os valores almejados pelo legislador constituinte. Importante se perceber aqui a finalidade da exoneração mútua das pessoas estatais, qual seja, proteger o patrimônio das pessoas políticas e desonerar a renda e os serviços, resguardando ainda o princípio federativo, cláusula pétrea em nosso ordenamento jurídico. Assim, aludida imunidade jamais poderia ser estendida a particulares, devendo assim ser investigado se o encargo do tributo será realmente suportado pela pessoa político-constitucional no exercício de suas atividades públicas essenciais.

Para se concluir se o ente público será ou não beneficiado com a imunidade intergovernamental recíproca faz-se, pois, imprescindível analisar a repercussão do imposto sobre o patrimônio público. Se este restar atingido em razão da cobrança do imposto, não há dúvidas que a exoneração é de logo aplicável, a fim de proteger a autonomia da pessoa política que não pode ser prejudicada em razão de uma sistemática efetuada no que tange aos impostos indiretos. Porém, se pela técnica da não-cumulatividade a exação em nada afetar o patrimônio público, não há que se falar em exoneração tributária, sob pena de desvirtuar a imunidade em estudo, que tem por fim assegurar o pleno desenvolvimento dos serviços públicos, não devendo ser tal benefício aproveitado por particulares. Esse é o entendimento firmado por Aliomar Baleeiro e confirmado por Misabel Derzi que ensina:

A Constituição de 1988 parece antes apontar mais no sentido de fortalecer a tese de Aliomar Baleeiro e de Geraldo Ataliba do que na direção de uma interpretação literal, restritiva ou formal. Sua normatividade efetiva repele as

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68.097-SP. Relator: Min. Themístocles Cavalcanti. DJU 26.09.1969. Ementário STF 0777/02, p. 680. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006.

ficções e presunções jurídicas que escondem os verdadeiros valores e princípios fundamentais. Se o art. 145, §1º, determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”, a interpretação sobre a extensão da imunidade recíproca deve levar em conta as repercussões dos impostos sobre o patrimônio público, o qual, sendo instrumento governamental, nem é signo de capacidade econômica, nem, tampouco, se sujeita ao princípio da solidariedade no pagamento do imposto, porque já pertence à coletividade⁸⁴.

Então, deve-se atestar contra quem recai o encargo do imposto a ser cobrado. Se o peso financeiro do imposto onerar o patrimônio, renda ou serviços da pessoa estatal, não há qualquer razão para a não incidência da imunidade recíproca, que possui como escopo exatamente resguardar o patrimônio público, garantindo a autonomia das pessoas políticas. Não se pode malferir aludida norma imunizante, em razão da aplicação de uma técnica de cobrança dos impostos indiretos. Embora não seja a pessoa estatal a responsável legal pela exação tributária, se restar seu patrimônio atingido pelo encargo tributário em razão da sistemática da transferência econômica do ônus financeiro, a outorga do benefício deverá ser obrigatoriamente concedido. Também se esta pessoa política estiver na condição de contribuinte de direito e o ônus tributário recair sobre seu patrimônio também será imune à incidência tributária. Acerca da imunidade recíproca em relação aos impostos indiretos ensina Sacha Calmon:

Por primeiro, deve-se observar, caso a caso, quem está pagando realmente o imposto, quer como contribuinte de jure, quer como contribuinte de fato. Se for pessoa jurídica de Direito Público interno, deve-se conceder a imunidade. Governo não paga a governo. Em segundo lugar, deve-se ter em mente a evolução histórica dos institutos, mormente a que ocorreu nos EUA, sob a inspiração e controle dos justices da Suprema Corte norte-americana, construtores da doutrina judicial sobre imunidade intergovernamental recíproca. E lá, segundo ele, esta evolução deu-se ao influxo da acomodação entre os interesses do Poder Central e dos estados federados, sob a égide do interesse público, que a tudo e atodos sobrelevou na preservação da idéia federalista. Entendia, mais que a disciplina imunitória não podia ser compreendida nem aplicada sem apelo aos rudimentos da Ciência das finanças e,

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 133.

pois, sem uma mirada sobre o mecanismo e os efeitos dos impostos no plano econômico [...]⁸⁵

A melhor interpretação a ser utilizada em relação às normas imunizantes é assim aquela que favoreça a observância dos preceitos constitucionais, devendo para isso ser analisado critérios jurídicos e econômicos. Tendo em vista que a imunidade recíproca vem para garantir o federalismo, a isonomia das pessoas políticas, bem como ratificar a ausência de capacidade econômica destas, essa deva ser a diretriz hermenêutica que aludida norma imunizante deve ser interpretada. Qualquer outro entendimento que caminhe de encontro ao que reza aludidos princípios encontra-se eivado de notória inconstitucionalidade, uma vez que a Carta Magna deve ser interpretada como um todo uno e coerente, sempre com vistas a finalidade da norma esculpida pelo constituinte originário.

Assim, nenhum imposto pode onerar as pessoas estatais, quer estejam estas na condição de contribuinte de direito ou contribuinte de fato. As pessoas estatais não possuem capacidade contributiva e, portanto, não podem ter seu patrimônio mutilado pela instituição de impostos. Além disso, a forma federativa de Estado impõe uma isonomia jurídica e política entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não podendo se conceber que alguma dessas pessoas governamental institua quaisquer impostos sobre as demais, sob pena de se admitir a existência de um ente superior, que poderia exercer o poder tributante.

Inadmissível, pois, a cobrança de impostos em face das pessoas estatais, independente do *nomen juris* desses, ou mesmo, da posição em que os entes políticos ocupem na cadeia de cobrança da exação tributária.

⁸⁵ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed.Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 289-290.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho monográfico dispôs acerca da imunidade intergovernamental recíproca, expressamente prevista em nossa Constituição Federal de 1988, no art. 150, inciso VI, alínea “a”, que estabelece ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros.

Ocorre que, para melhor compreensão do tema, foi inicialmente explanado genericamente acerca da imunidade tributária, explicitando o conceito, natureza jurídica, fundamentos e abrangência do referido instituto. Através dessa breve análise, foi percebida a importância das normas imunizantes em nosso ordenamento jurídico, haja vista a necessidade da preservação de valores relevantes para a sociedade e para o Estado, resguardando estes da imposição tributária.

Ademais, para o estudo do alcance da imunidade recíproca, tema desta monografia, achou-se imprescindível o estudo da interpretação das normas jurídicas, com destaque das normas constitucionais, em que se enquadram as normas que dispõe acerca das imunidades tributárias. Observou-se, portanto, que as normas imunizantes devem ser interpretadas não apenas através do uso dos métodos clássicos de interpretação, mas sempre com vistas a garantir a unidade e coerência dos preceitos constitucionais, de forma a efetivar os princípios que fundamentaram sua instituição.

Assim, em relação à imunidade recíproca, objeto deste estudo, os princípios em que se baseia sua previsão na ordem jurídica vigente é a forma federativa de Estado, e conseqüentemente, a isonomia entre as pessoas políticas, enfatizando-se, ainda, a falta de capacidade contributiva destas. A interpretação do dispositivo constitucional que reza acerca dessa imunidade deve ser realizada de modo que garanta aludidos princípios.

Nesse sentido, percebe-se que não há nem mesmo a necessidade da exoneração recíproca dos entes políticos estar explicitamente prevista no Estatuto Maior, uma vez ser decorrência imediata e direta do princípio federativo, que impõe a isonomia entre as pessoas estatais, dotadas de autonomia política e jurídica. Tendo em vista, pois, a exigência de impostos pressupor a existência de um poder soberano capaz de tributar seus súditos, conclui-se que este poder hierarquicamente superior jamais poderia ser concebido entre os entes políticos pertencentes a um Estado em que se optou pela forma federal.

Em face disso, conclui-se que a imunidade mútua entre as pessoas político-constitucionais diferencia-se das demais imunidades, também previstas na Carta Magna, em razão de sua fundamentação jurídica e política serem anterior à própria existência do Estado, qual seja, o federalismo, que em nossa Constituição Federal encontra-se resguardado como cláusula pétrea, não podendo ser abolido nem mesmo por emenda constitucional.

Além disso, o fato dos recursos desses entes estatais serem destinados a prestação de serviços públicos, com vistas ao bem comum, ocasiona a ausência de capacidade contributiva dos mesmos, também fundamentando a imunidade ora em estudo.

O estudo pormenorizado de todos esses fundamentos que dão suporte a imunidade intergovernamental recíproca, permitiu-se compreender que o alcance dessas normas imunizantes deveria ser buscado sempre observando efetivar todos aqueles princípios, não sendo cabível uma interpretação puramente literal do dispositivo constitucional.

Cumprе salientar que, a princípio, fora concluído que somente os impostos, como espécie tributária, estaria acobertada pelo manto da exoneração mútua das pessoas estatais, não abrangendo as taxas e as contribuições sociais. Em seguida, foi-se realizada uma análise específica de quais impostos estariam abrangidos pela aludida exoneração.

Concluiu-se, pois, que o benefício da imunidade recíproca não se limitaria em alcançar apenas aqueles impostos capitulados no Código Tributário Nacional como incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, mas se estenderia a todos aqueles que mesmo indiretamente acabem por também atingir o patrimônio da pessoa política, tal como, o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF. Ora, como já foi mencionado, a imunidade mútua entre os entes políticos, vem objetivando resguardar a forma federativa de Estado, a autonomia e isonomia das pessoas governamentais, bem como permitir de forma eficaz a prestação de serviços de interesse de toda coletividade, não havendo que se admitir qualquer imposto que onere, mesmo por via obliqua, seu patrimônio, renda ou serviços.

Nessa mesma direção, foi verificada a possibilidade da imunidade recíproca alcançar os impostos indiretos, isto é, tributos não-vinculados em que se percebe a figura do contribuinte de direito (responsável legal pelo tributo) e de fato (quem verdadeiramente suporta a exação tributária), procedendo-se a sua

operacionalização através da sistemática da não-cumulatividade e da compensação de créditos e débitos.

Foi verificado, então, que nenhum imposto pode onerar o patrimônio, renda e serviços dos entes políticos, independentes destes se encontrarem na condição de contribuinte de *iure* ou contribuinte de fato, não obstante parte da doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assim não entenda. Impende, desse modo, fazer uma indagação a respeito da repercussão econômica do imposto, já que, se restar atingido o patrimônio público deve ser de logo exonerado da imposição tributária, sob pena de malferimento dos preceitos constitucionais que fundamentam a imunidade recíproca.

Por tudo o exposto, constata-se que as regras constitucionais que prevêm situações imunizantes, mormente em se tratando da imunidade intergovernamental recíproca deve ser interpretada em consonância com os valores constitucionais em que se fundamenta, sob pena de todo o ordenamento jurídico restar comprometido, tendo em vista que a incongruência entre as regras e os princípios que ensejaram sua previsão deterioraria de logo toda a idéia de sistema jurídico organizado e harmônico.

O alcance da imunidade intergovernamental recíproca, portanto, deve ser buscado sempre com a finalidade de proteger a organização federal, bem como resguardar a coexistência harmônica de todas as esferas governamentais. Assim, na oportunidade prática em que se analisa se determinado imposto encontra-se ou não acobertado pelo manto da exoneração tributária recíproca, deve-se de imediato buscar uma interpretação em consonância com os valores constitucionais que a

respaldam, devendo ser esta a diretriz hermenêutica que deve o intérprete se utilizar, resguardando assim a unidade e coerência de toda a ordem jurídica.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

—————. **Direito tributário brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 130.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, São Paulo: Dialética, 1999.

BASTOS, Núbia M. Garcia. **Introdução à metodologia do trabalho acadêmico**. 3. ed. Fortaleza: Editora Nacional, 2005.

BAYNE, Cristiano Xavier. **Aplicação da imunidade recíproca nos impostos indiretos**. Disponível em: <<http://cedit.pge.rs.gov.br>>. Acesso em: 04 jul. 2006.

BRASIL. (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n.2006-4 - DF. Relator: Min. Maurício Corres. DJ 01/12/2000. p. 101. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 27 maio.2006

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACOR 468-3 – MS. Relator: Min. Octávio Gllotti. DJU 21.02.97, p. 2.823. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 68.097-SP. Relator: Min. Themístocles Cavalcanti. DJU 26.09.1969. Ementário STF 0777/02, p. 680. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 71300 / SP. Relator: Min. Adalicio Nogueira. DJU 30/04/1971. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 67627 - SP. Relator: Min. Antonio Neder. DJU 21/12/191. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 95.885 -MG. Relator: Min. Cordeiro Guerra. DJ 07/10/1983. Ementário STF 1311-03, p. 525.. Disponível em: <<http://stf.gov.br>>. Acesso em: 01 jun.2006

BONAVIDES, Paulo. **Ciências políticas**. 11. ed. Malheiros, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Malheiros: 2005.

_____. **A Constituição aberta**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZA, Elizabeth Nazar Carraza. **Direito tributário constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed.Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **ICM: competência exonerativa**. São Paulo: Revista dos tribunais, 1982.

CONTI, José Mauricio. **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araújo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (Org). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

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

LEITE FILHO, Nelson. **Da incidência e não incidência, isenção e imunidade**. São Paulo: Eud, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 17.

_____. **Hermenêutica e unidade axiológica da Constituição**. 2. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. Co-edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. In: Parecer PGFN 405/2003, DOU. Seção I, n. 59, de 26.03.2003.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Notas a propósito das imunidades tributárias**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 500, 19 nov. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5955>>. Acesso em: 04 jul. 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. **Direito tributário aplicado e comparado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

PEIXINHO, Manoel Messias. **A interpretação da Constituição e os princípios fundamentais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira Sobrinho. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor: 1996.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

