

IMUNIDADE RECÍPROCA

INTERGOVERNMENTAL TAX IMMUNITY

Ana Carolina Miguel Gouveia

Advogada da União em exercício na Procuradoria-Regional da União da 2ª Região

Especialista em Direito Constitucional pela UNISUL/IDP

Especialista em Direito Processual Civil pela UNIDERP/LFG

SUMÁRIO: Introdução; 1 O Poder de Tributar e as Imunidades: origens; 2 Imunidades Tributárias no Direito Brasileiro: generalidades; 3 Imunidade Recíproca; 3.1 Histórico; 3.2 Conceito de Imunidade Recíproca e sua relação com o Federalismo; 3.3 Artigo 150, § 2º, da Constituição Federal; 3.4 Artigo 150, § 3º, da Constituição Federal; 3.5 O ente público como contribuinte de fato; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente artigo retrata estudo da imunidade tributária recíproca na Constituição Federal e no Direito Tributário Brasileiro, desde as suas origens até os dias atuais, demonstrando sua relação direta com o Federalismo – sistema político adotado no Brasil. Além disso, indica os principais pontos controvertidos e a posição da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. Destaca-se neste trabalho, especialmente, tanto o aspecto subjetivo, quanto o aspecto objetivo da referida imunidade – ambos demarcados pela própria Constituição Federal. Ainda, são abordadas certas peculiaridades assumidas pela Imunidade em evidência, quanto ao Imposto Predial e Territorial Urbano – o IPTU; em relação ao promitente comprador de imóvel residencial pertencente a ente público; e, ao papel da imunidade recíproca nas situações em que o ente público figurar como contribuinte de fato.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade Recíproca. Tributo. Constituição. Federalismo. Jurisprudência.

ABSTRACT: This essay presents a study of the Intergovernmental Tax Immunity in the Federal Constitution and the Brazilian Tax Law, from its origins to the present day, demonstrating their direct relationship with Federalism - the political system adopted in Brazil. In addition, it indicates the main controversial points as well as the position of the doctrine and the Jurisprudence of the Brazilian Supreme Court on the subject. Stands out in this paper, especially, both the subjective aspect, as the objective aspect of that Immunity – equally marked by the Constitution itself. Still, certain peculiarities are addressed, assumed by the Immunity in evidence concerning to the real state and property tax – IPTU, as well as its relation to the prospective buyer of residential property owned by a public entity, and the relationship between immunity and the figure of the taxpayer in fact.

KEYWORDS: Intergovernmental Tax Immunity. Tax. Constitution. Federalism. Jurisprudence.

INTRODUÇÃO

As normas jurídicas não podem ser analisadas de forma isolada. Elas são, na verdade, peças de uma grande engrenagem que é o ordenamento jurídico.

Tal caráter sistemático alcança, também, as normas constitucionais, as quais devem ser interpretadas em conjunto e de maneira lógica. Às normas constitucionais relativas às imunidades tributárias, consequentemente, deve-se dispensar o mesmo tratamento dado as demais.

De fato, algumas imunidades tributárias são decorrência direta dos princípios constantes dos artigos 1.º a 4.º da Constituição Federal e dos direitos e garantias fundamentais previstos no texto constitucional. Por esta razão, tais imunidades são consideradas cláusulas pétreas, que não podem ser alteradas pelo Poder Constituinte derivado. Outras, no entanto, foram inseridas na Constituição Federal tendo em vista princípios econômicos e tributários.

A análise das imunidades tributárias, para a resolução dos problemas propostos pela doutrina ou para aqueles que têm sido objeto de julgamento pelos tribunais brasileiros, deve ser feita com o recurso aos princípios previstos na própria Constituição, sejam eles de direito fundamental ou não.

Este exame é bastante relevante, pois, além de simplificar a solução das questões que se apresentam na doutrina e na jurisprudência, possibilita aos operadores do Direito distinguir as imunidades tributárias propriamente ditas – e que são consideradas cláusulas pétreas – das “isenções constitucionais” ou meras não-incidências constitucionalmente qualificadas.

A imunidade recíproca, foco do presente trabalho, tem como fundamento último a observância ao Princípio Federativo, considerado cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, §4.º, inciso I, da Constituição Federal.

A análise do tema em evidência se inicia com a abordagem geral do poder de tributar e das imunidades tributárias sob a perspectiva histórica. Após, far-se-á um exame das Imunidades Tributárias no Direito Brasileiro e seus aspectos gerais.

O estudo da Imunidade Recíproca propriamente dita será desenvolvido de forma relacionada com o Federalismo, com os dispositivos constitucionais pertinentes ao Instituto, bem como com a Jurisprudência atualizada do Supremo Tribunal Federal.

É sob esta perspectiva que o presente trabalho será desenvolvido, embora sem a pretensão de esgotar a matéria ou as discussões a respeito do tema.

1 O PODER DE TRIBUTAR E AS IMUNIDADES: ORIGENS

A atividade financeira desenvolvida pelos Estados assume grande relevância nos dias atuais. A obtenção de receita é imprescindível para fazer face à realização de gastos públicos necessários ao cumprimento dos seus objetivos e à movimentação da máquina pública, tais como o pagamento de servidores, a manutenção de prédios públicos e rodovias, o oferecimento de subsídios e o estímulo à atividade econômica – tudo conforme planejamentos instrumentalizados pelas leis orçamentárias.

A principal fonte de receita dos Estados modernos, em especial do Estado brasileiro, é aquela proveniente da arrecadação de tributos.

Sobre a origem dos tributos, o Professor Kiyoshi Harada¹ esclarece que, no passado, a fim de fazer face as suas despesas e, ainda, visando ao cumprimento de suas finalidades, o Estado servia-se das guerras de conquista, extorsões de outros povos, doações voluntárias, confecção de moedas metálicas ou em papel, imposição de penalidades, entre outros – alguns dos quais eram conhecidos genericamente como tributos.

A evolução deste processo foi delineada pelo o Professor Harada², que leciona, *in verbis*:

Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.

[...]

O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações

1 HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. 2. reimpressão, São Paulo: Atlas, 2007. p. 315/316.

2 *Ibid.*, p. 315/316.

sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira [...].

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo, acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, §3.º). A própria Carta outorgada de 1834, em seu art. 36, §1.º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos.

Verifica-se, portanto, que a questão tributária hoje se encontra disciplinada pelo Direito, emoldurada entre outros princípios, pela Legalidade.

No que concerne ao histórico das Imunidades propriamente, o Professor Ricardo Lobo Torres³ explica, *in verbis*:

No Estado Patrimonial as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem a direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.

Com o Advento do Estado Fiscal a mesma expressão “imunidade” ganha novo conteúdo. É limitação absoluta do poder tributário, agora pertencente ao Estado e não mais ao Rei, ditada pelos direitos individuais pré-constitucionais. Ingressa explicitamente na Constituição americana, que proclama no art. 4.º, seção 2, que “os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados”; posteriormente a 14.ª Emenda (1868) declara que nenhum Estado pode prejudicar “os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos”. No Brasil, a imunidade, sob a inspiração americana, só aparece na Constituição de 1891, por obra de Rui Barbosa.

Nota-se, assim, que as imunidades constituem decorrência direta do fenômeno tributário e, de igual forma, derivam do Estado de Direito e devem observar os ditames constitucionais.

3 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 56/57.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO: GENERALIDADES

A tributação recebeu tratamento especial no ordenamento jurídico brasileiro: seus fundamentos e sua repartição de competências foram estabelecidos pela Constituição Federal. À lei complementar foram delegadas algumas atribuições pela própria Carta Magna, especialmente a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar – segundo o artigo 146, inciso II, da CF.

A Constituição de 1988, norma fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, confere a cada ente da Federação competência para a instituição de tributos. Ao exercer a repartição das competências tributárias, a Constituição limita, ao mesmo tempo, o exercício dessa competência, seja diretamente por meio de princípios, seja através de regras expressas constantes do seu próprio texto.

Logo, e como decorrência direta do Pacto Federativo, somente a Constituição Federal pode criar limitações ao poder de tributar. À lei complementar cabe, apenas, regular tais limitações.

Se, eventualmente, determinada lei complementar federal vier a instituir regras que, de fato, impliquem a imposição de limites ao poder de tributar – e não a mera regulação dos limites postos pela Constituição Federal – tal lei só poderia ser concebida como lei complementar sob o ponto de vista formal. Em verdade, materialmente, ela teria caráter de isenção ou de mera renúncia, da União, ao exercício de sua competência tributária, sem afetar ou influir nas esferas estadual e municipal – ou haveria flagrante inconstitucionalidade por inobservância ao art. 151, inciso III, da CF⁴.

Ainda, sobre as limitações constitucionais ao Poder de Tributar, importa ressaltar que estas podem ser de três espécies, segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho⁵: aquelas com a natureza de princípios constitucionais gerais; aquelas caracterizadas como princípios constitucionais tributários; ou, ainda, as imunidades propriamente ditas⁶.

4 ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. p. 85/87.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2003. p. 143/192.

6 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 106. O autor esclarece que “a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias”.

Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho⁷, *verbis*:

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 de competência. [...] o que (se) 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. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. [...]

Em última *ratio*, concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais. [...]

Poder-se-ia, então, dizer que na hipótese de imunidade, não haveria competência tributária? Eventual resposta positiva a este questionamento poderia pecar pela simplicidade e causar certa confusão com os institutos da isenção e da não-incidência *stricto sensu*.

O posicionamento adotado tradicionalmente, neste caso, é a de que a imunidade constitui hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada⁸, enquanto a isenção é considerada como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, ou modo de não exercício de competência para instituir tributo, ainda que de forma parcial – segundo a lição de João Marcelo Rocha⁹. A não-incidência *stricto sensu* é, por sua vez, fenômeno fático, em que a hipótese sob análise está fora da abrangência da norma que institui o tributo¹⁰.

Mas esta distinção não é pacífica na doutrina. O Professor Paulo de Barros Carvalho¹¹, já citado neste trabalho, critica a definição de imunidade apresentada, entendendo que:

7 CARVALHO, p. 168/170.

8 ROCHA, op. cit., p. 177/178.

9 Ibid., p. 184.

10 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. revista, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2005. p. 251.

11 CARVALHO, op. cit., p. 172/175.

Se as regras que imunizam são normas de competência, como todos consentem, seus destinatários exclusivos são aquelas pessoas jurídicas de direito público dotadas de personalidade política. Tais entes constituem o pequeno universo tomado como alvo e objetivo final das chamadas regras sobre tributação que a Lei Superior sobejamente abriga. Formam o corpo das perfaladas leis sobre leis tributárias, que, assim consideradas, não são portadoras de alusões diretas e imediatas ao tópico da incidência, tema exclusivo dos enunciados normativos que criam, propriamente, os tributos. As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta [...].

Cravada a premissa, não temos por que aludir às imunidades como barreiras, embaraços ou obstâncias à incidência dos tributos, como se tem copiosamente difundido.

Distrações desse gênero conduziram o pensamento mais em voga na doutrina à proclamação solene de que a imunidade representaria caso de não-incidência constitucionalmente qualificada. Aqui encontramos novamente rompido o fio da ideia nos longos giros do discurso descritivo das regras imunizantes. A afirmação leva a acreditar que a norma constitucional possa não incidir, o que é inaceitável. [...]

As duas vertentes semânticas da expressão não-incidência mostram que, no mínimo, é uma fórmula ambígua, que pode conduzir o intérprete a lugares assimétricos, de difícil conciliação lógica. [...] É certo que a relação formal antagonica que se estabelece entre enunciados da mesma valência, e que denominamos contradição, na referida hipótese pode até ser resolvida, aceitavelmente, mas daria azo ao outro entendimento, que, reputamos prescindível. Mais difícil, sem dúvida, procurarmos a essência do fenômeno e, tirando o véu que recobre as estruturas, compreendê-lo na sua intimidade existencial. Em obséquio a esse intento cumpre relegar a locução não-incidência constitucionalmente qualificada ao espaço comum das definições impróprias, que não se hão de acomodar num corpo de linguagem de pretensões científicas.

Já para o Professor Ricardo Lobo Torres¹², o conceito de imunidade é positivista, porque nem toda não-incidência constitucionalmente qualificada pode ser denominada imunidade. Para ser verdadeira imunidade, segundo o renomado tributarista, tem que ser baseada nos direitos fundamentais, *verbis*:

12 TORRES, op. cit., p. 57.

As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o status *negativus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas e coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. Pouco ou nada tem que ver com a ideia de justiça ou de utilidade econômica. Está inteiramente superada, no constitucionalismo contemporâneo, salvo no Brasil, a orientação positivista segundo a qual a imunidade seria proibição imanente à própria Constituição ou autolimitação do poder tributário (vide p. 73). Mas o STF que aderiu à tese positivista de que a imunidade é qualquer não-incidência constitucional qualificada, já procura estabelecer a vinculação com os direitos humanos, donde resulta a impossibilidade de revogação da imunidade, até mesmo por emenda constitucional, como ocorreu com o IPMF (ADIN 939-7, Rel. Min. Sidney Sanches, RTJ 151/755).

Embora alguns autores entendam que há pouca relevância prática na distinção das imunidades embasadas em princípios fundamentais daquelas que se originam de princípios econômicos e tributários, é esta diferença que possibilita evidenciar a caracterização das verdadeiras imunidades tributárias como cláusulas pétreas.

Regina Helena Costa¹³ leciona que, enquanto:

[...] os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do adequado exercício da competência tributária, as imunidades encerram preceitos negativos, demarcando a própria competência tributária, impedindo seu exercício em relação a determinadas pessoas, bens e situações.

Sob este enfoque, portanto, e adotando-se o entendimento do Professor Ricardo Lobo Torres e de João Marcelo Rocha¹⁴, pode-se concluir que algumas imunidades podem ser suprimidas – aquelas que não se baseiam em direitos fundamentais. Dentre elas, podem ser mencionadas: a imunidade do IPI sobre produtos destinados ao exterior e do ICMS para operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar – previsão contida no artigo 155, §2.º, inc. X, alínea *a*, da Constituição Federal; a imunidade do ISS das exportações de serviços para o exterior, definida por lei complementar, segundo o artigo 156, §

13 COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 95.

14 ROCHA, op. cit, p. 178.

3º, inc. II, da Constituição Federal; a imunidade do ICMS sobre o ouro, quando definido como ativo financeiro, conforme dispõe o artigo 155, § 2º, inc. X, alínea *c*, da Constituição Federal; etc.¹⁵

As imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, por sua vez, estão diretamente relacionadas com os direitos fundamentais e, por isso, são consideradas cláusulas pétreas.

Vejamos, então, o que estabelece o citado dispositivo, *in verbis*:

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

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

templos de qualquer culto;

patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Nas alíneas *a*, *b* e *c*, as imunidades são subjetivas, ou seja, se referem à pessoa do contribuinte. Os contribuintes estarão imunes aos impostos que vierem a incidir sobre as atividades por eles desenvolvidas no cumprimento de seus misteres.¹⁶

Na alínea *d*, a imunidade é objetiva, pois não importa quem é o contribuinte, mas sim, a operação praticada. A imunidade em foco não está vinculada ao sujeito passivo propriamente, mas ao fato gerador.¹⁷

¹⁵ Ibid., p. 179.

¹⁶ ROCHA, op. cit., p. 184 e 192/201.

¹⁷ Ibidem, p. 185 e 202.

Importa ressaltar, ainda, sobre o tema das imunidades, que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, alcançam apenas os impostos, não se estendendo a outras espécies tributárias.¹⁸

Feitas estas considerações, passa-se ao exame da Imunidade Recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, *a*, da Constituição Federal.

3 IMUNIDADE RECÍPROCA

3.1 HISTÓRICO

A origem histórica da imunidade recíproca se deu com a Federação americana. No caso *McCulloch vs. Maryland*, em 1819, cujo relator fora o Juiz Marshall, a Suprema Corte americana decidiu pela impossibilidade de incidência de impostos estaduais sobre as operações realizadas por banco pertencente à Federação, sob o fundamento de que a referida instituição financeira, como braço do Estado, representava instrumento de ação do governo federal e não era dotada somente de características e funções regulares de estabelecimento bancário comum.¹⁹

O Judiciário norte-americano, a partir deste julgamento, seguindo o posicionamento do Juiz Marshall, deixou assentado o entendimento de que o poder de tributar se traduz em um poder de destruir (*“the power to tax involves the power to destroy”*). Se o poder de tributar é o poder de

18 Entre outras decisões, veja-se: RE 141715-3/PE – Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 25.08.95; e RE 253394/SP – Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 11.04.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

19 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *McCulloch v. Maryland* (1819). Landmark cases / Supreme Court. Disponível em: <<http://www.landmarkcases.org/mcculloch/home.html>>. Acesso em 07/12/2013. “[...] Although, among the enumerated powers of government, we do not find the word ‘bank’ or ‘incorporation’, we find the great powers to lay and collect taxes; to borrow money; to regulate commerce; to declare and conduct a war; and to raise and support armies and navies [...]. But it may with great reason be contended, that a government, entrusted with such ample powers [...] must also be entrusted with ample means for their execution. The power being given, it is the interest of the nation to facilitate its execution [...].” — Chief Justice John Marshall. (Tradução livre: “Embora, entre os poderes enumerados do governo, nós não encontremos a palavra ‘banco’ ou ‘incorporação’, achamos amplos poderes para estabelecer e cobrar impostos, para pedir dinheiro emprestado, para regular o comércio, para declarar e conduzir uma guerra; e para levantar e apoiar exércitos e marinhas [...]. Mas pode ser afirmado, com grande razão, que a um governo encarregado de tão amplos poderes [...] também devem ser confiados amplos meios para a sua execução. O poder dado é de interesse da nação, a fim de facilitar a sua execução [...].”).

destruir, então, a vontade do povo de um Estado americano não poderia dilapidar o patrimônio do povo dos Estados Unidos da América.²⁰

Após este julgado histórico, houve evolução na jurisprudência da Suprema Corte. A imunidade inicialmente incidente sobre o patrimônio dos Estados Unidos da América acabou sendo aplicada, também, ao patrimônio de cada um dos Estados Federados, com a mesma reciprocidade e extensão de conteúdo – especialmente após o caso *Collector vs. Day*.²¹

No Brasil, a Constituição de 1891, bastante inspirada na Constituição americana, acabou positivando o entendimento da Suprema Corte sobre a matéria de forma bem ampla, alcançando não só o patrimônio, mas também a renda e os serviços de todos os entes políticos.²²

As Constituições brasileiras posteriores reproduziram o disposto na Constituição de 1891 quanto à imunidade recíproca. O significado do instituto, no entanto, passou a ser questionado, especialmente quando colocado em confronto com outros fatores norteadores da ordem constitucional brasileira, tais como a livre iniciativa, a atuação do Estado na economia e sua intervenção no domínio econômico.²³

A Constituição Federal de 1988 dispôs sobre o tema sem que fosse estabelecida conexão expressa com a livre iniciativa ou com a livre concorrência – princípios referidos, na verdade, em outro Capítulo da Carta Magna.

20 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *McCulloch v. Maryland* (1819). Landmark cases / Supreme Court. Disponível em: <<http://www.landmarkcases.org/mcculloch/home.html>>. Acesso em: 07 dez. 2013.

21 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Collector vs. Day*. Landmark cases / Supreme Court. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/78/113/>>. Acesso em: 07 dez. 2013.

22 TORRES, op. cit., p. 63.

23 A Constituição de 1946, por exemplo, assim dispunha sobre a referida imunidade, in verbis: Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...]

V – lançar impostos sobre:

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

[...]

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

3.2 CONCEITO DE IMUNIDADE RECÍPROCA E SUA RELAÇÃO COM O FEDERALISMO

O artigo 150, inciso VI, alínea *a*, da Constituição Federal define a imunidade recíproca como a vedação imposta à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

A doutrina brasileira se debruça sobre o assunto, buscando estabelecer conceito adequado de imunidade recíproca, compatível com a sistemática constitucional vigente.

O Professor Ricardo Lobo Torres²⁴ ensina que

A imunidade recíproca é a que protege as pessoas jurídicas de direito público umas contra as outras, no que concerne à incidência dos impostos. A União não pode cobrar impostos dos Estados e Municípios, sendo verdadeira a recíproca: nem os Estados, nem os Municípios podem exigir impostos da União ou uns dos outros.

[...]

O fundamento da imunidade recíproca é a liberdade, sendo-lhe estranhas as considerações de justiça ou utilidade. Os entes públicos não são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação vertical dos poderes do Estado.

Já o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁵ leciona que:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. 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, a renda e os serviços, umas com relação

²⁴ TORRES, op. cit., p. 63.

²⁵ CARVALHO, op. cit., p. 185.

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.

É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao do particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.

Márcio Pestana²⁶, por sua vez, complementa os ensinamentos transcritos, *in verbis*:

Eis mais um desdobramento do princípio federativo adotado pelo país, verdadeiro sobreprincípio no instante em que a Carta Constitucional impede, por meio do que se designa cláusula pétrea, a apresentação de emendas tendentes a abolir essa forma federativa de Estado, conforme expressão contida no §4.º, do art. 60, da CF.

Prevalece na nossa ordem constitucional a isonomia entre as pessoas políticas de direito constitucional interno, corolário do regime federativo brasileiro; não se cogita de distribuição hierárquica entre essas pessoas, mas, sim, de competências específicas outorgadas pela Carta Brasileira.

E, igualmente, de incompetências. No caso, é de inequívoca clareza que a Carta Constitucional expressamente fixa a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, representando esse enunciado, pela consistência axiológica que o impregna, o princípio da imunidade recíproca.

Observa-se que a doutrina brasileira – e no seu esteio, a Jurisprudência dos Tribunais Superiores, como se verá – conceitua a

26 PESTANA, Márcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 82.

imunidade recíproca relacionando-a diretamente com os princípios da liberdade, da isonomia e, principalmente com o Pacto Federativo.

Sobre o Federalismo, este teve sua origem com a Constituição Americana de 1787 e só passou a ser adotado no Brasil em 1889, com a Proclamação da República²⁷.

O federalismo consiste, segundo o Professor José Affonso da Silva²⁸, “na união de coletividades regionais autônomas, que a doutrina chama de Estados Federados (nome adotado pela Constituição, cap. III, do Tít. III), Estados-membros ou simplesmente Estados (muito usado na Constituição)”.

O Professor Dalmo de Abreu Dallari²⁹ destaca, ainda, que “os Estados que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada”.

Ricardo Lodi Ribeiro³⁰, suplementando os ensinamentos transcritos, afirma que

A despeito da dificuldade de sua conceituação, é certo que o federalismo se fundamenta na descentralização do poder, permitindo a democratização das decisões que passam a ser tomadas numa esfera mais próxima do cidadão que, com isso, tem maiores possibilidades de fiscalizar, controlar e influir nas decisões estatais.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1.º, ao estabelecer a forma federativa de Estado, concebeu a Federação brasileira de maneira tridimensional, como a união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e a elevou à categoria de cláusula pétrea, no seu artigo 60, §4.º, inciso I.

É consenso na doutrina que a caracterização do Federalismo como forma de Estado exige que a Constituição estabeleça alguns princípios, tais como: a indissolubilidade do vínculo federativo; a pluralidade dos entes constitutivos; a soberania da União; a autonomia constitucional e

27 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 1999. p. 103.

28 *Ibid.*, p. 103/104.

29 DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 227.

30 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

federativa dos Estados; a repartição constitucional das competências; a intervenção federal nos Estados; a iniciativa dos poderes estaduais para propor alteração na Constituição Federal; o poder judiciário estadual distinto em sua organização e competência do poder judiciário federal; e, ainda, a competência tributária da União e dos Estados, observada a particularização dos tributos de cada um deles - dependendo, é claro, do amadurecimento da experiência federal.³¹

Sobre a autonomia dos Estados e Municípios, o Professor Alexandre de Moraes³² elenca três características: a auto-organização e normatização própria; o autogoverno; e a auto-administração.

A auto-administração corresponde à capacidade conferida aos entes federados para exercerem suas competências administrativas, tributárias e legislativas, dentro dos limites estabelecidos na Constituição Federal.

Ricardo Lodi Ribeiro³³, ao discorrer sobre a autonomia dos entes federados e sua relação com o federalismo fiscal, conclui, *in verbis*:

[...] a autonomia das entidades periféricas da Federação pressupõe a auto-administração, ou seja, o livre exercício das competências conferidas pela Constituição.

Nunca se pode perder de vista que a auto-administração depende, obviamente, de recursos financeiros para fazer frente aos misteres constitucionalmente conferidos a cada um dos entes federativos. Para garantir a possibilidade de cada um deles cumprir os objetivos impostos pela Constituição Federal, é preciso que haja uma adequação dos recursos repartidos a essas atividades administrativas que lhe foram confiadas.

O descompasso entre as atribuições materiais e as receitas tributárias gera uma sobrecarga comprometedora da auto-administração, e em consequência, da autonomia federativa. A Constituição de 1988 contribuiu acentuadamente para a superação desse descompasso, equilibrando razoavelmente as receitas e despesas de União, Estados e Municípios.

31 HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 483.

32 MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 272.

33 RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit. Acesso em: 16 nov. 2013.

Porém, não basta a simples atribuição de recursos aos entes periféricos da Federação. É preciso garantir um mínimo de competências tributárias próprias para garantir a sobrevivência da Federação [...].

Convém observar, de forma complementar ao entendimento transcrito e, ainda, fazendo-se referência ao posicionamento do Professor Alexandre de Moraes³⁴, que para a manutenção da Federação, além da garantia de um mínimo de competências tributárias aos entes federados, visando a viabilizar a sua auto-administração, necessário se faz, também, a preservação do patrimônio, da renda e dos serviços de tais entes políticos, ante ao poder de tributar uns dos outros.

Neste diapasão, tem-se o reconhecimento de que a imunidade recíproca, como expressão do Federalismo brasileiro, não pode ser suprimida da Constituição Federal, pois é considerada, também, cláusula pétrea, amparada pelo artigo 60, §4.º, inciso I, da Carta Magna.³⁵

3.3 O ARTIGO 150, §2.º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Como dito anteriormente, a imunidade recíproca constitui imunidade de índole subjetiva – ou seja, está relacionada diretamente com os entes políticos³⁶.

A imunidade recíproca se estende, no entanto, às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, conforme disposição expressa do parágrafo 2.º, do artigo 150, da Constituição Federal, *verbis*:

§ 2.º A vedação do inciso VI, *a*, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere

34 MORAES, op. cit., p. 792. Sobre o tema, destaca o constitucionalista, in *verbis*: “no intuito de assegurar a permanência do equilíbrio no Pacto Federativo brasileiro, a Constituição repetiu tradicional regra impeditiva de cobrança recíproca de impostos entre os entes federativos”.

35 Na ADI 2024-2/DF, o Supremo Tribunal Federal assim concluiu sobre o Federalismo, in *verbis*: “[...] 1. A ‘forma federativa de Estado’ – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, §4.º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege. [...] (ADI 2024-2/DF, STF – Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 22.06.2007). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

36 ROCHA, op. cit., p. 192.

ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

O fundamento da imunidade recíproca, neste caso, segundo José Jayme de Macedo Oliveira,³⁷ “justifica-se [...] diante da evidência de tais pessoas jurídicas de direito público não disporem de capacidade contributiva, na medida em que suas riquezas destinam-se a fins públicos”.

Na vigência da Constituição de 1946, o Supremo Tribunal Federal se deparou com alguns casos relacionados à matéria e, tendo em vista a ausência de disposição expressa a respeito, editou dois enunciados sobre o tema: as Súmulas 73³⁸ e 76³⁹.

Na ordem constitucional vigente, esta questão foi definitivamente superada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual trouxe disciplina expressa sobre o assunto, no artigo 150, § 2º.

O preceito constante do dispositivo referido é aplicado a todos os impostos sobre o patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais das autarquias e fundações, ou às delas decorrentes.⁴⁰⁻⁴¹

37 OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Tributos Estaduais: comentários, doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001. p. 90.

38 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 73: A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, “a”, da Constituição Federal abrange tributos estaduais e municipais. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

39 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 76: As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, “a”, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

40 RE 203.839-3/SP, STF – Segunda Turma – Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 02.05.97. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

41 “É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e § 2º e § 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão.” (RE 399.307-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16-3-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010.) No mesmo sentido: RE 631.309-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 27-3-2012, Segunda Turma, DJE de 26-4-2012; RE 672.187-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 27-3-2012, Segunda Turma, DJE de 23-4-2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

No que concerne a incidência do IPTU⁴² sobre os imóveis de autarquias e fundações que estivessem locados a terceiros, no julgamento do AI 463.910-AgR⁴³, o STF entendeu extensível a aplicação da Súmula 724⁴⁴, utilizando-se do mesmo entendimento que dispensa quaisquer discussões quanto à destinação da renda obtida com o aluguel de imóvel de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Mas não é só. A questão da aplicação do artigo 150, § 2º, da Constituição ganha maior complexidade quando relacionada a empresas públicas e sociedades de economia mista. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a elas não se estende a imunidade recíproca constante do artigo 150, VI, *a*, da Constituição Federal⁴⁵.

O fundamento precípua desta negativa, em verdade, está na impossibilidade de aplicação da referida imunidade quando houver evidente escopo lucrativo, seja pelo desempenho de atividade econômica eminentemente privada, seja pela existência de contraprestação paga pelo usuário de serviço público prestado indiretamente – disposição expressa do §3.º do artigo 150, da Constituição Federal e que será comentado na próxima seção.

Já quanto às empresas públicas e sociedades de economia mista, embora o STF tenha editado a Súmula 76 – já mencionada anteriormente – em algumas oportunidades, o Tribunal se manifestou favorável à extensão da imunidade tributária recíproca àquelas que prestem serviços públicos.

42 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, previsto no artigo 156, I, da Constituição Federal de 1988.

43 AI 463910-AgR, STF – Primeira Turma – Rel. Min. Carlos Ayres Britto, DJ 08.09.2006. Disponível in: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em :16 nov. 2013.

44 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. – Aprovada em Sessão Plenária de 26.11.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

45 “Imunidade fiscal com base no disposto no art. 150, VI, a, e seu parágrafo 2º. Natureza jurídica do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul–BRDE. (...) No mérito, esta Corte já firmou o entendimento (assim, no RE 120.932 e na ADI 175) de que o Banco-autor não tem a natureza jurídica de autarquia, mas é, sim, empresa com personalidade jurídica de direito privado. Consequentemente, não goza ele da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, e seu parágrafo 2º, da atual Constituição, não fazendo jus, portanto, à pretendida declaração de inexistência de relação jurídico-tributária resultante dessa imunidade.” (ACO 503, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 25-10-2001, Plenário, DJ de 5-9-2003). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

Pode-se citar como paradigma desta evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o RE 407.099/RS⁴⁶ – em que o STF reconheceu à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) o direito à imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea *a*, da Constituição, combinado com o §2.º desse artigo, sob o fundamento de que a atividade dessa empresa pública constitui serviço de prestação obrigatória pelo Estado. No mesmo sentido, a decisão no RE 399.307-AgR.⁴⁷

As referidas decisões, quando estendem a imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, mencionam que o serviço público que a justifica é de prestação obrigatória pelo Estado – aqueles abrangidos pelo artigo 175⁴⁸ da Constituição Federal, não fazendo quaisquer referências à prestação direta pelo poder público propriamente.

Estas mesmas decisões excluem peremptoriamente da referida imunidade, as empresas públicas e sociedades de economia mista que tenham

46 “As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, a.” (RE 407.099, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 22-6-2004, Segunda Turma, DJ de 6-8-2004.) No mesmo sentido: ACO 789, Rel. p/ o ac. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-9-2010, Plenário, DJE de 15-10-2010; RE 443.648-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010; ACO 803-TAR-QO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14-4-2008, Plenário, DJE de 27-9-2011; ACO 811-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-4-2007, Plenário, DJ de 14-12-2007. Vide: RE 601.392, rel. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, julgamento em 28-2-2013, Plenário, DJE de 5-6-2013, com repercussão geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

47 “É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e § 2º e § 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão.” (RE 399.307-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16-3-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010.) No mesmo sentido: RE 672.187-AgR, Rel. Min. César Peluso, julgamento em 27-3-2012, Segunda Turma, DJE de 23-4-2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

48 Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II – os direitos dos usuários;

III – política tarifária;

IV – a obrigação de manter serviço adequado.

suas atividades enquadradas no artigo 173⁴⁹, da Constituição Federal, por evidente afronta aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Ante a relação estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal entre o artigo 175, da Constituição Federal e a imunidade tributária recíproca, alguns juristas passaram a defender a possibilidade de estender a referida imunidade, também, às empresas privadas concessionárias e permissionárias de serviços públicos. Outros, no entanto, discordam desse entendimento, com fundamento no artigo 150, §3.º, da Constituição Federal. A questão passa obrigatoriamente pela exigência do pagamento de tarifas públicas pelos serviços⁵⁰ – assunto abordado a seguir.

3. 4 O ARTIGO 150, §3.º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O § 3.º, do artigo 150, da Constituição Federal prevê, *in verbis*:

§ 3.º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

49 Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

§2.º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

[...]

50 “Há quem sustente que quando o Estado presta serviço público, se quiser que tais serviços sejam remunerados, somente poderá fazê-lo mediante taxas (Geraldo Ataliba, ‘Sistema Trib. na Constituição’, Rev. de Dir. Trib., 51/140; Roque Carrazza, ob. cit., p. 247). Não vamos a tanto, não obstante reconhecermos que são poderosos e científicos os argumentos de Ataliba e de Carrazza. Ficamos na linha da lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, que entende possível a cobrança de preços pela prestação de serviço público. Sacha argumenta com o § 3º do art. 150 da Constituição, do qual deflui que ‘o Estado, além das atividades econômicas exercíveis em lide concorrencial pode, mediante instrumentalidade, prestar serviços públicos mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários’, conclusão que se completa da leitura do que está disposto no art. 175, parágrafo único, III, da Lei Fundamental. Por isso, acrescenta o magistrado e professor, que ‘só resta mesmo editar a lei requerida pela Constituição, necessária a uma segura política tarifária, em prol dos usuários.’ (Sacha Calmon Navarro Coelho, ‘Comentários à Const. de 1988 – Sistema Tributário’, Forense, 1990, p. 56-57).” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 16 nov. 2013.

Sobre este dispositivo, o Professor Hugo de Brito Machado⁵¹ explica, *in verbis*:

Assim, tem-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.

Observa-se que do dispositivo em comento, extraem-se duas vedações à aplicação do princípio da Imunidade Recíproca. A primeira é a de que a referida imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados – em consonância com o § 2.º, do artigo 173, da Constituição – já comentado, que impõe vedação às empresas públicas e sociedades de economia mista ao gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. Essa norma, portanto, tem por escopo garantir a observância ao interesse público sem ofender os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, previstos no artigo 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, da Constituição Federal.⁵²⁻⁵³

A segunda vedação é a de que a imunidade recíproca não se aplica quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. O fundamento aqui, em verdade, seria o mesmo da conclusão anterior: o objetivo da imunidade é garantir plena eficácia aos instrumentos estatais voltados para a consecução de suas atividades precípuas e de seus objetivos, no que concerne ao atendimento do

51 MACHADO, op. cit., p. 283/284.

52 MACHADO, op. cit., p. 283/284.

53 No mesmo sentido: ROCHA, op. cit., p. 192/194.

interesse público. O que escapa ao âmbito de tais objetivos e alcança cunho eminentemente privado não poderia ser imunizado, ou estar-se-ia contrariando, como já demonstrado, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, de *status* constitucional.⁵⁴⁻⁵⁵

Sobre o assunto, vejamos o posicionamento do Professor Roque Antônio Carrazza⁵⁶, *in verbis*:

[...] quando a pessoa política desempenha atividades tipicamente privadas, o princípio da imunidade não a beneficia. Ele só alcança quando desempenha suas funções típicas (atividades públicas, isto é, estatais propriamente ditas).

A imunidade também não beneficia as pessoas políticas enquanto exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas.

Invertendo o raciocínio, podemos afirmar que as pessoas políticas são imunes quando exercem atividades econômicas sem contrapartida ou pagamento de preços ou tarifas pelo beneficiário.

É que, nestes casos, as exigências fiscais mutilariam, ainda que em parte, a renda ou o patrimônio destas pessoas, embaraçando o cumprimento de suas atividades públicas essenciais. O desempenho destas atividades econômicas corresponde à prestação de serviços públicos.

Logicamente, não seria adequado cogitar, portanto, de imunidade das atividades desenvolvidas por empresas privadas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos, mesmo aquelas abrangidas pelo artigo 175 da Constituição Federal. A própria cobrança de preços

54 MACHADO, op. cit., p. 283/284. E complementa: "A explicitação relativa ao promitente comprador de imóveis, que não é novidade, faz-se necessária para afastar divergências. Houve quem sustentasse que o imóvel objeto de promessa de compra e venda, continuando como propriedade do promitente vendedor, integrando, pois, o patrimônio da entidade imune, não podia ser tributado. Mas a tese na verdade era improcedente. Os efeitos da promessa de compra e venda no Direito Tributário não são nem poderiam ser os mesmos do Direito Civil. O imóvel objeto de promessa de compra e venda na realidade sai do patrimônio do promitente vendedor e se integra no patrimônio do promitente comprador, se não como um bem, juridicamente considerado, pelo menos como expressão econômica."

55 ROCHA, op. cit., p. 194.

56 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 638.

ou tarifas, segundo o Professor Hugo de Brito Machado, qualifica a atividade como de natureza econômica.⁵⁷

Este posicionamento, no entanto, não é unânime na doutrina e na Jurisprudência pátrias – como já mencionado neste trabalho. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a imunidade pode ser estendida às empresas públicas e às sociedades de economia mista que executem serviços públicos próprios do Estado, por delegação.⁵⁸

Ainda, dando continuidade à análise do §3.º, do artigo 150, da Constituição Federal, outra conclusão a ser extraída do referido dispositivo é aquela concernente ao promitente comprador de imóvel pertencente ao ente público.

Inicialmente, o STF se posicionava pela imunidade na hipótese. Em verdade, sobre a matéria chegou a ser editada a Súmula nº 74 pelo Tribunal: o imóvel transcrito em nome da autarquia, embora objeto de promessa de compra e venda a particulares, continua imune de impostos locais.⁵⁹ Posteriormente, o entendimento do Supremo quanto ao tema sofreu evolução, dirimindo-se eventuais dúvidas ainda existentes quanto a eventual tributação *in casu*. Trata-se da edição da Súmula nº 583: O promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.⁶⁰

É claro que, com o exposto tratamento dado à matéria pelo artigo 150, § 3º, da Constituição Federal, não restam mais dúvidas de que não há imunidade, na hipótese.

3.5 O ENTE PÚBLICO COMO CONTRIBUINTE DE FATO

Como as outras espécies de imunidade elencadas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, a imunidade tributária recíproca está adstrita a impostos, não abrangendo outros tributos. O dispositivo

57 MACHADO, op. cit., p. 284.

58 Vide Nota nº 46 que trata do posicionamento do STF sobre o tema. Vale indicar, de todo modo, o RE 407.099/RS e o RE 399.307-AgrR. Neste último, o STF concluiu que o serviço autônomo de água e esgoto é imune à tributação por impostos; e que a cobrança de tarifas por si só, não justifica entendimento contrário. Disponível em: <<http://www.stfj.us.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

59 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stfj.us.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

60 Ibidem. Editada em 15/12/1976 - DJ de 3/1/1977, p. 6; DJ de 4/1/1977, p. 38; DJ de 5/1/1977. p. 62.

constitucional é claro e o tema está consolidado na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁶¹⁻⁶²

A referida imunidade abrange o patrimônio, a renda e os serviços dos entes da federação e de suas autarquias e fundações, mas ela não abrange os impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas – o IPI⁶³ e o ICMS⁶⁴. Tais impostos não estão compreendidos na garantia constitucional, especialmente quando o ente público figurar como contribuinte de fato.⁶⁵

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho⁶⁶:

Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza o imposto cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como no IPI e no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito de providência constitucional. A relação jurídica se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados. E a pessoa jurídica de direito constitucional interno não pode ocupar essa posição, no setor das exigências tributárias. A tese foi brilhantemente sustentada pelo saudoso Min. Bilac Pinto, em memoráveis acórdãos do Supremo Tribunal Federal. E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como contribuinte de fato, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico.

O Professor Hugo de Brito Machado,⁶⁷ por sua vez, leciona, *in verbis*:

61 Assim: ADI 2.024-2/DF, Rel. Min. Moreira Alves, Pleno, DJ 03.05.2007; AI-AgR 458.856/SP, Rel. Min. Eros Grau, 1.^a T., DJ 20.04.2007; RE 378.144/PR, Rel. Min. Eros Grau, 1.^a T., DJ 22.04.2005, entre outros. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

62 Há, todavia, doutrinadores que se contrapõem a essa tese, v.: CARVALHO, op. cit., p. 175/178; MACHADO, op. cit., p. 282; TORRES, op. cit., p. 62; ROCHA, op. cit., p. 179, entre outros.

63 Imposto sobre produtos industrializados, previsto no artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988.

64 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

65 TORRES, op. cit., p. 64.

66 CARVALHO, op. cit., p. 185/186.

67 MACHADO, op. cit., p. 284/285.

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 no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário. A relação tributária 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 adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, 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 custos.

[...]

É lamentável a confusão que se tem feito em torno da questão de saber quem, do ponto de vista jurídico, paga o imposto, especialmente em se tratando de repetição do indébito tributário, situação na qual, em face de interpretação inadequada do art. 166 do Código Tributário Nacional, tem sido atribuída relevância jurídica ao fenômeno da repercussão, condicionando a repetição à prova de sua inoccorrência, ou de uma praticamente inviável autorização dada por aquele que teria suportado o ônus financeiro do tributo indevido.

O Supremo Tribunal Federal, na ordem constitucional anterior, assentou o entendimento de que não há que se falar em imunidade, qualquer que seja ela, quando o ente público figurar como contribuinte de fato. A título de exemplo, vale transcrever decisão do STF quanto ao tema, *in verbis*:

A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o art. 150, VI, a, da CF/1988, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o Município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia

o contribuinte de fato. (AI 671.412-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-4-2008, Segunda Turma, DJE de 25-4-2008).⁶⁸

O enunciado da Súmula 591⁶⁹, editado sob a ordem constitucional anterior, embora ainda vigente, informa que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

Logo, não restam dúvidas de que, nos casos em que o ente público figurar como contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade recíproca.

4 CONCLUSÃO

A exposição apresentada no presente trabalho objetivou auxiliar a compreensão da imunidade tributária recíproca, e permitiu que se extraíssem importantes conclusões. Por óbvio, o assunto abordado merece amplo e profundo debate doutrinário e jurisprudencial – o qual foi apenas delineado aqui.

Todavia, como se pode notar, a imunidade tributária recíproca tem sua origem no direito constitucional norte-americano, a partir de uma série de decisões da Suprema Corte, fundadas na ideia de que um ente federado não pode impor seu poder para instituir tributos sobre outro, pois, a vontade do povo de um estado não poderia dilapidar o patrimônio de toda a nação.

O entendimento de que “o poder de destruir é inerente ao poder de tributar” foi superado, mas a imunidade recíproca – ou intergovernamental – foi mantida nos Estados Unidos e seus fundamentos influenciaram o constitucionalismo brasileiro.

As Constituições Federais do Brasil dispuseram sobre a imunidade recíproca, a qual constitui decorrência lógica do Federalismo. A este princípio, a Constituição de 1988 garantiu o caráter de cláusula pétrea, impossibilitando qualquer redução significativa de seu conteúdo pelo constituinte derivado.

68 No mesmo sentido: AI 736.607-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 16-8-2011, Segunda Turma, DJE de 19-10-2011; AI 518.325-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010; AI 574.042-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 6-10-2009, Segunda Turma, DJE de 29-10-2009; AI 634.050-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23-6-2009, Primeira Turma, DJE de 14-8-2009. Vide: AI 518.405-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

69 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Aprovação em Sessão Plenária de 15.12.1976. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

A imunidade constante do artigo 150, inciso VI, alínea *a* da Constituição Federal é aplicada apenas aos impostos. Com relação a outras espécies tributárias poderá haver, apenas, isenção por parte do ente político. Destaque-se que a referida imunidade incide apenas sobre os impostos relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços dos entes políticos.

Com relação a outros impostos, tais como o ICMS e o IPI, em que o ente público venha a figurar como contribuinte de fato, não há que se falar em imunidade recíproca.

Além disso, a imunidade recíproca não se limita a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Ela alcança, também, as autarquias e fundações públicas, de acordo com o disposto no §2.º do artigo referido, quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços das mesmas, vinculados as suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

Em decisões recentes, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a imunidade recíproca também se aplica – por analogia ao mencionado §2.º – às empresas públicas e sociedades de economia mista que executem serviços públicos próprios do Estado, por delegação. Foi com o julgamento do RE 407.099/RS que o Supremo deixou assentado este posicionamento, que tem servido de parâmetro para outros casos similares.

As empresas públicas e sociedades de economia mista que tenham suas atividades albergadas pelo artigo 173 da Constituição Federal, porém, não poderão se beneficiar da imunidade recíproca, ou haveria ofensa aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, que têm *status* constitucional.

No que concerne às empresas privadas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, tem-se que o § 3.º do artigo 150, da Constituição Federal exclui expressamente a referida imunidade sobre o patrimônio, a renda e os serviços, decorrentes de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário – tendo em vista que a própria cobrança de tarifas está diretamente associada à natureza econômica das atividades em evidência. Eventuais exceções a este entendimento tem se verificado em decisões recentes do STF – as quais foram indicadas no curso deste trabalho.

Ainda, foram feitos apontamentos especiais a respeito da aplicação da imunidade recíproca em relação ao IPTU; e, em relação ao promitente comprador de imóvel residencial pertencente a ente público.

De todo o exposto, verifica-se que a disciplina conferida à Imunidade Tributária Recíproca encontra amparo no Pacto Federativo e, conseqüentemente, na isonomia existente entre os entes políticos e na autonomia que lhes é assegurada pela Constituição Federal. Reflexamente, portanto, tem-se garantida, também, a observância aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, previstos no artigo 170, *caput* e inciso IV, da Carta Magna.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Constituição Federal de 1946*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 ago. 2013.
- _____. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 ago. 2013.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Jurisprudência e Comentários à Constituição*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. Tributo e Segurança Jurídica. In: LEITE, George Salomão (coord.). *Dos Princípios Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *McCulloch v. Maryland (1819)*. *Landmark cases / Supreme Court*. Disponível em: <<http://www.landmarkcases.org/mcculloch/home.html>>. Acesso em: 07 dez. 2013.

_____. *Collector vs. Day*. Landmark cases/Supreme Court. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/78/113/>>. Acesso em: 07 dez. 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. 2. reimpressão, São Paulo: Atlas, 2007.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Direitos Humanos Fundamentais: teoria geral, comentários aos artigos 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Tributos Estaduais: comentários, doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2001.

PESTANA, Márcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo Fiscal e Reforma Tributária*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

ROCHA, João Marcelo. *Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 1999.

SOUSA, Ercias Rodrigues. *As imunidades tributárias na Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.