

Universidade de Brasília
DIOGO MACEDO DE NOVAES

**A IMUNIDADE RECÍPROCA E O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO
TRIBUTÁRIA**

Análise jurisprudencial e doutrinária

BRASÍLIA

2011

DIOGO MACEDO DE NOVAES

**A IMUNIDADE RECÍPROCA E O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO
TRIBUTÁRIA**

Análise jurisprudencial e doutrinária

Monografia apresentada como requisito para
conclusão do curso de bacharelado em Direito
da Universidade de Brasília

Orientador: Prof. Valcir Gassen

BRASÍLIA

2011

Ao meu venerado pai, Valdeci Novaes, de quem sempre obtive apoio total e irrestrito, à minha preciosa mãe, Carla Macedo, fonte inesgotável de carinho e terno amor, e ao meu grande irmão, Allan Novaes, amigo fiel e companheiro inseparável.

Sumário

1.	Introdução	1
2.	Limitações ao poder de tributar	3
2.1	Significado de limitação	3
2.2	Espécies de limitações	5
2.3	Limitações como postulados, princípios e regras	8
3.	Competência tributária.....	12
3.1	Definição	12
3.2	Delimitação material da competência: regras atributivas e denegatórias do poder de tributar.....	13
4.	Imunidade tributária.....	18
4.1	Conceito.....	18
4.2	Classificações	20
5.	A imunidade intergovernamental recíproca.....	23
5.1	Esforço histórico.....	23
5.1.1	A experiência estadunidense	23
5.1.2	A evolução do instituto no constitucionalismo brasileiro	27
5.2	A imunidade recíproca na atual Constituição.....	30
5.3	Fundamentos axiológicos	31
5.3.1	Proteção ao princípio do federalismo	31
5.3.2	Ausência de capacidade contributiva do Estado.....	36
5.4	Alcance da expressão “patrimônio, renda ou serviços”	40
6.	O fenômeno da repercussão tributária	42
6.1	Impostos diretos e indiretos: fragilidade da distinção baseada no critério da repercussão econômica.....	42
6.2	Repercussão econômica e jurídica.....	45
6.3	A imposição fiscal via direta ou indireta segundo o critério da substituição legal tributária.....	47
6.4	Os impostos sobre o consumo e sua sistemática jurídica de incidência indireta.....	51
7.	A imunidade recíproca e o fenômeno da repercussão tributária: análise jurisprudencial e doutrinária.....	57
7.1	A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	57
7.2	Exame da doutrina pátria.....	59
7.2.1	Vertente formalista	60
7.2.2	Vertente materialista.....	62
8.	Conclusão	66

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 consagrou, em seu art. 150, inc. VI, “a”, o instituto da imunidade recíproca, por meio do qual se proíbe que as pessoas políticas instituam impostos sobre o patrimônio, serviços e rendas umas das outras.

Assim, por força do mencionado dispositivo, há consenso em que à União não é dado exigir imposto de renda sobre os recursos financeiros dos Estados, Distrito Federal e Municípios; os Estados não têm a prerrogativa de cobrar o imposto sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) relativamente aos carros oficiais pertencentes à União e aos Municípios; estes últimos, por sua vez, não devem, por intermédio do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), impor gravame fiscal aos imóveis urbanos de domínio da União e dos Estados, e assim por diante.

É incontrovertido, pois, que a imunidade recíproca deve atuar de modo a impedir que uma unidade federativa ocupe o pólo passivo da relação jurídica tributária atinente a um imposto de competência da outra.

Dúvida, no entanto, exsurge quanto aos chamados impostos indiretos que, por sua peculiar fisionomia jurídica, são destinados a admitir o repasse do encargo financeiro do tributo pelo contribuinte de direito (pessoa legalmente obrigada ao recolhimento do imposto) a terceiros.

Com efeito, é notável o elevado grau de divergência entre os juristas quando o assunto é verificar se a imunidade recíproca aplica-se também àquelas hipóteses em que a pessoa jurídica de direito público interno, mesmo não sendo sujeito passivo da relação tributária, encontra-se na posição de contribuinte de fato, sofrendo, em tese, os efeitos econômicos da repercussão do ônus tributário.

Portanto, o problema central enfrentado no presente trabalho reside em perquirir se a imunidade recíproca alcança também os impostos afeitos à incidência indireta, notadamente os impostos sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS), vale dizer, se é possível invocar aquela norma imunitória para afastar a cobrança dos mencionados tributos sobre as operações que envolvam a aquisição ou contratação de bens e serviços consumidos pelos entes estatais imunes durante o exercício de suas funções públicas.

Para a formação de uma base semântica coerente e adequada à investigação aprofundada do problema proposto, faz-se necessário, antes, esmiuçar o significado normativo

de categorias conceituais imprescindíveis para o exame da matéria, tais como as limitações ao poder de tributar, competência e imunidade tributária.

Adiante, tratar-se-á de examinar a origem e evolução do instituto da imunidade mútua na jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos, bem como no constitucionalismo pátrio, consideradas as sucessivas cartas magnas editadas ao longo da história política brasileira.

Depois, far-se-á uma abordagem da estrutura normativa da imunidade recíproca, tal como se acha encartada na Constituição Federal de 1988, bem como dos fundamentos axiológicos (inspirados por princípios constitucionais) que moldam o sentido e delimitam a finalidade do preceito imunitório.

A delicada questão do alcance da imunidade recíproca nos impostos sobre o consumo restaria incompleta sem o estudo do fenômeno da repercussão tributária, o qual compreende desde a abordagem da clássica distinção entre impostos diretos e indiretos (contribuinte de direito e contribuinte de fato), até o exame de conceitos chave para a correta compreensão do problema, como o de repercussão econômica e jurídica, substituição legal tributária, imposição fiscal direta e indireta e tributação sobre o consumo.

Por fim, cuidar-se-á de examinar, no âmbito jurisprudencial, a forma como o Supremo Tribunal Federal, até início da década de 70, tratava o problema em relevo, e como passou a adotar entendimento diametralmente oposto, que subsiste até os dias atuais. No âmbito doutrinário, serão examinados os posicionamentos sustentados por autores de grande renome na seara do Direito Tributário, traduzidos em duas correntes doutrinárias que defendem soluções antagônicas à matéria.

Deseja-se, assim, colaborar para o fomento das discussões acerca de um tema dotado de extrema importância e complexidade, não somente em face das reverberações que ocasiona na ordem jurídica, mas também no campo da Economia e da Ciência das Finanças, e que suscitou e ainda suscita tantas divergências jurisprudenciais e doutrinárias, levando Regina Helena COSTA a afirmar que a polêmica “é a maior já enfrentada pelo Excelso Pretório”.¹

¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 239.

2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1 Significado de limitação

A ideia de limitação ao poder tributário² encontra-se umbilicalmente relacionada ao conceito de Estado de Direito, o qual, na visão de REALE, coroou um longo e lento processo de evolução histórico-política da humanidade.

O saudoso mestre leciona, em apertada síntese, que o primado do Estado de Direito pressupõe a subordinação das atividades do ente estatal às normas jurídicas que ele mesmo declara, de modo que toda e qualquer interferência do poder público nos mais variados setores do comportamento humano deve estar adstrita aos lindes estabelecidos pelos preceitos emanados do Direito.³

Sob essa ótica, as limitações ao poder de tributar devem ser vistas como espécie do gênero limitações ao poder público, na medida em que têm por objetivo conter o arbítrio do Estado no que concerne a uma parcela específica de suas atividades: a que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização tributária.

Humberto ÁVILA, autor de estudo sistemático acerca das limitações ao poder tributário, chama a atenção para três importantes características das normas que estabelecem, em uma visão ampla, restrições ao poder estatal.

Primeiramente, ÁVILA afirma que as limitações, ao mesmo tempo em que impõem balizas às potestades do Estado, necessitam “do seu próprio reconhecimento e

² A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, parágrafo único, reza que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Tem-se, pois, que o poder de tributar provém diretamente do povo (ou nação), o qual, dada a sua amorfia e ausência de organização, se incumbe de transferi-lo ao Estado, entidade juridicamente estruturada, por meio do pacto constitucional, a fim de servir como instrumento para a realização do bem comum.

Grande parte da doutrina se esforça em explicar o poder tributário por meio da ideia de soberania do Estado, por força da qual este submete todas as pessoas e coisas de seu território, aí incluída a potestade de exigir tributos (ver, nesse sentido, Ruy Barbosa NOGUEIRA. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 117; Regina Helena COSTA. *Imunidades tributárias* [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 54; e Luiz Emygdio F. da ROSA JUNIOR. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 176-177).

No entanto, qualquer tentativa de justificação do poder de tributar assente unicamente na ideia de subjugação do indivíduo frente ao poder de império estatal não se revela capaz de explicar a natureza ideológica do tributo (ver, por todos, PRIETO, Luis María Cazorla. *El poder tributario en el estado contemporaneo*: un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: 1981, p. 123-134).

Estamos, nesse ponto, com Ricardo Lobo TORRES, que entende o tributo como produto da autolimitação das liberdades individuais, uma vez que “a própria liberdade institui o tributo”, donde se conclui que o poder tributário “radica no próprio art. 5º, da CF, ou seja, no direito de propriedade” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 63-64).

³ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do estado*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 348.

internalização para serem realizadas”.⁴ Em outros termos, para surtirem seus efeitos e alcançarem as finalidades para as quais se destinam, as limitações devem ser inseridas na ordem jurídica por meio de procedimentos levados a cabo pelo Estado, o qual, a seu turno, sofrerá as restrições oriundas de seus próprios atos.

Em seguida, aquele autor afirma, com bastante perspicácia, que as limitações servem como instrumentos de oposição ao poder estatal, mas, paradoxalmente, acabam por gerá-lo, uma vez que consubstanciam instrumentos de participação dos indivíduos na vida pública.⁵

Para elucidar a questão, cita-se o exemplo do princípio do federalismo. Este é, inegavelmente, uma norma de resistência ao poder estatal – em uma visão abrangente – e ao poder de tributar – em termos mais específicos – na medida em que a União não pode se imiscuir na esfera de autonomia política, financeira e administrativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, usurpando as competências que lhes foram outorgadas pela Constituição, nem tampouco deles exigir impostos federais. No entanto, é também uma norma de criação de poder estatal, pois, ao permitir a descentralização do poder e a consequente coexistência de ordens jurídicas parciais, o federalismo contribui decisivamente para o aumento do nível de participação política dos indivíduos, pois “faz crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor”.⁶

Por último, ÁVILA assinala que as normas que instituem limitações são também limitadas por outras normas do ordenamento.⁷ É o caso da legalidade formal, que exige do Estado a edição de lei para que possa instituir ou cobrar tributos dos particulares (art. 150, inc. I, CF). No entanto, essa norma limitadora é mitigada pela regra constitucional que faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas de vários impostos mediante decreto (art. 153, §1º, CF).

Tudo o quanto exposto revela que o poder de tributar, assim como as demais espécies de poder estatal, não é absoluto, e nem pode ser exercido de maneira ilimitada. Deve, antes, submeter-se a um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que

⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 72.

⁵ Op. cit., p. 72.

⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 124.

⁷ Op. cit., p. 72.

demarca, estrema, fixa fronteiras ou limites ao poder impositivo,⁸ definindo o campo material passível de sofrer a incidência dos tributos (o que pode ser tributado) e o procedimento mediante o qual deve se desenvolver a atividade tributante (como e quando pode ser tributado).

2.2 Espécies de limitações

As limitações ao poder de tributar podem ser catalogadas em diversas espécies, a depender do critério adotado para sua classificação.

Segundo ÁVILA,⁹ se for considerada a forma de exteriorização no ordenamento jurídico, as limitações podem ser classificadas em explícitas ou implícitas.

As limitações explícitas representam aquelas expressamente prescritas na ordem jurídica, sendo cognoscíveis imediatamente a partir de disposições normativas que contêm sua construção textual de significado.¹⁰

As limitações implícitas, por sua vez, não se acham colocadas de forma expressa no ordenamento jurídico. São produto da interpretação sistemática de um ou mais dispositivos, como, v.g., é o caso do princípio da segurança jurídica, o qual constitui uma implicação lógica do sobreprincípio do Estado de Direito¹¹ (art. 1º, *caput*, CF).

Parte da doutrina defende que a imunidade recíproca constitui limitação implícita, visto que, ainda que não fosse prevista no ordenamento pátrio (como é o caso do Direito Estadunidense, em que o referido instituto é fruto de construção jurisprudencial) seria decorrência lógica dos princípios do federalismo e da autonomia municipal.¹²

No que concerne à natureza da prescrição jurídica, as limitações podem ser positivas (aqueles que estatuem o dever/poder de agir do Estado, normalmente traduzidas por comandos de fazer), negativas (aqueles que fixam o dever de abstenção do ente estatal,

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 107.

⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74.

¹⁰ Adverta-se, desde logo, que o sentido e alcance das limitações explícitas não se encerram no texto por meio do qual são exteriorizadas, uma vez que a interpretação da norma jurídica não deve se ater a parâmetros exclusivamente linguísticos (exegese gramatical). A norma, como parte integrante de um sistema, deve ser examinada levando-se em conta os nexos de sentido mantidos com outras normas do ordenamento, sendo impossível considerá-la de maneira “insulada, individualizada, fora, portanto, do contexto das leis e das conexões lógicas do sistema” (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 445).

¹¹ Op. cit., p. 309.

¹² “Indiferente, portanto, para essa espécie de imunidade, que sua previsão seja suprimida do texto constitucional (...). Trata-se, como visto, de imunidade implícita” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** [...]. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 138).

geralmente expressas mediante comandos de não fazer, isto é, proibições¹³ ou neutras (que estabelecem o dever de composição, vale dizer, exigem que o Estado atue de forma imparcial ou isenta).¹⁴

No particular, afigura-se valiosa a crítica feita por ÁVILA no sentido de que as limitações ao poder impositivo são, muitas vezes, tomadas em seu sentido prioritariamente negativo,¹⁵ desconsiderando-se a existência de imperativos positivos ou neutros que também delimitam a atuação do Estado na seara fiscal.

Tal concepção distorcida da matéria deve-se, sobretudo, a uma análise estritamente topológica dos limites ao poder impositivo, como se estes estivessem exaustivamente arrolados na Constituição em sua seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”, desconsiderando-se que existem limitações ao poder de tributar contidas em outras partes da Carta Magna e em outros diplomas normativos, tais como leis complementares, leis ordinárias, decretos, resoluções do Senado, convênios, etc.¹⁶

Quanto a essa questão, AMARO leciona que:

(...) os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados ali contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das “Limitações do Poder de Tributar”. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da segurança social e da ordem econômica.¹⁷

Destarte, além daquelas limitações ao poder tributante tradicionalmente vistas como negativas (arts. 150 e 151 da CF),¹⁸ também são dignas da devida atenção as

¹³ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2005, p. 109.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 73. Consideramos, todavia, que as limitações neutras são uma modalidade peculiar de limitações positivas, uma vez que ordenar ao Estado que atue com imparcialidade nada mais é do que lhe impor uma obrigação de agir, ou seja, que adote comportamento neutro e isento de tendências ou predisposições.

¹⁵ Op. cit., p. 22.

¹⁶ Diversamente do que afirmam certos autores, no sentido de que o exercício do poder tributário encontra-se disciplinado inteiramente pela Constituição (vd. BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11), as normas que estabelecem balizas ao poder fiscal não se resumem àquelas arroladas na Constituição, podendo ser encontradas também em outros tipos de normas, tais como leis complementares, resoluções do Senado, convênios, leis ordinárias, decretos, etc. No particular, AMARO enfatiza que “os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional” (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 106).

¹⁷ Op. cit., p. 106.

¹⁸ Algumas das limitações negativas do art. 150 e 151 da CF podem assumir uma índole positiva, como a anterioridade (art. 150, inc. III, “b”, CF), que pode ser visualizada como a ordem de cobrar o tributo somente no exercício seguinte ao de publicação da lei tributária instituidora ou majoradora, ou mesmo a norma que

normas que trazem em seu bojo limitações sob uma feição positiva, tais como dignidade da pessoa humana, erradicação da pobreza e redução das desigualdades regionais, direito de propriedade, liberdade de exercício da atividade econômica, capacidade contributiva, etc., ou em uma dimensão neutra, a saber, o devido processo legal e a universalidade da jurisdição.¹⁹

Por fim, não menos importante distinção é aquela que separa as restrições ao poder de tributar em limites materiais e formais.

BOBBIO ensina, com bastante lucidez, que a norma limita materialmente outra quando regula o conteúdo que esta está autorizada a emanar.²⁰

Transpondo tal definição para o âmbito do Direito Tributário, as limitações ao poder impositivo são materiais quando dispõem acerca do conteúdo da restrição, ou seja, determinam o que pode (dimensão positiva) e o que não pode (dimensão negativa) ser objeto de exação²¹ (p. ex.: princípios da legalidade material,²² vedação ao confisco, liberdade de tráfego, e normas de competência).

De outra vertente, a norma limita formalmente outra na medida em que regula a forma ou modo por meio do qual a última deve ser emanada.²³

Assim, por exemplo, os princípios da legalidade formal, irretroatividade, anterioridade e transparência (art. 150, incs. I, III e §5º, CF) são limites tipicamente formais, pois dizem respeito ao procedimento mediante o qual o Estado poderá validamente instituir e arrecadar tributos.

prevê o repúdio ao confisco (art. 150, inc. IV, CF), sendo possível concebê-la como a obrigação do Fisco de por a salvo da tributação uma mínima porção de riqueza indispensável para a subsistência e existência digna do contribuinte.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22-23 e 72-73.

²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, 10. ed., Brasília: UnB, 1999, p. 54.

²¹ ÁVILA (op. cit., p. 76-77) ainda subdivide as limitações materiais em: 1) normas que predeterminam o objeto de uma competência (p. ex. regras de competência); 2) normas que reservam competência, ou seja, determinam que certa matéria só possa ser regulada por um ato normativo específico; e 3) normas que estabelecem limites substanciais positivos ou negativos ao exercício da competência (p. ex. dignidade da pessoa humana, propriedade e liberdade econômica, princípios da igualdade e capacidade contributiva).

²² O princípio da legalidade material exige que todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, alíquota, base de cálculo) estejam especificados na lei. ÁVILA prefere falar em princípio da determinabilidade fática, segundo o qual “o conteúdo da relação obrigacional tributária deva ser determinável pela análise de uma lei formal, geral e abstrata, cuja hipótese de incidência deve concretizar as determinações constitucionais de competência e os princípios constitucionais conexos (incluídos os direitos fundamentais)” (op. cit., p. 318).

²³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999, p. 54.

2.3 Limitações como postulados, princípios e regras

Quanto ao critério da espécie normativa, ÁVILA concebe que as limitações ao poder tributário podem ser instituídas por meio de postulados, princípios ou regras.

Os postulados são normas de 2º grau (ou metanormas), os quais, diversamente dos princípios e regras, que correspondem a normas de 1º grau situadas “no plano do objeto da aplicação”,²⁴ destinam-se a orientar e estruturar a aplicação dessas últimas, estabelecendo diretrizes metódicas para a sua incidência no caso concreto.

É o que se dá quanto ao postulado da proporcionalidade, que não se situa no âmbito das normas objeto de aplicação, mas fornece critérios para a correta aplicação de outras normas, circunscritos ao exame de adequação (o meio escolhido pela norma deve ser eficaz para o alcance da finalidade), necessidade (verificação acerca da existência de meios alternativos menos gravosos aos direitos fundamentais envolvidos) e proporcionalidade em sentido estrito (cotejo entre a importância da realização do fim estabelecido e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais).²⁵

Interessante hipótese de como a proporcionalidade pode balizar a aplicação de normas tributárias é vista no julgamento do RE nº. 413.782/SC pelo Supremo Tribunal Federal, em que se declarou a constitucionalidade de dispositivo do regulamento do ICMS catarinense que vedava a utilização de notas fiscais em bloco por parte de empresas devedoras do referido imposto estadual.²⁶ Na ocasião, restou assentado que a restrição infligida aos contribuintes em débito (obrigatoriedade de requerer a expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa) causaria gravames excessivos ao direito do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão, existindo meios alternativos menos onerosos para o alcance da finalidade perseguida, qual seja, a de assegurar o adimplemento do tributo.

No tocante aos princípios, ÁVILA assim os define:

(...) normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²⁷

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41.

²⁵ Op. cit., p. 414-423.

²⁶ Op. cit., p. 422.

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-79.

Os princípios fixam uma meta a ser alcançada. Mais do que isso, instituem um estado ideal de coisas que deve ser concretizado mediante a adoção de condutas reputadas como necessárias à sua realização. Tais condutas constituem necessidades práticas cujos efeitos destinam-se à promoção gradual do fim almejado.²⁸

Assim, pois, o princípio da irretroatividade tributária estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, estabilidade, cognoscibilidade, confiabilidade e lealdade, no que concerne aos tributos que os entes políticos vão instituir ou aumentar.²⁹

Não são os princípios, portanto, meros enunciados de valores. São normas que fixam deveres, obrigando a seleção dos meios indispensáveis à efetivação de um fim estabelecido.

Disso deflui que os princípios “implicam comportamentos, ainda que por via indireta e regressiva”.³⁰ O grau de indeterminação de tal espécie normativa reside justamente na tarefa de aferir o conteúdo do comportamento a ser adotado, isto é, em ponderar sobre aquilo o que é, ou não, necessário para o alcance da finalidade.

Para as regras, de outra vertente, é apresentada a seguinte definição:

(...) são normas imediatamente descriptivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação de correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.³¹

As regras, diversamente dos princípios, carregam em seu bojo a descrição da conduta a ser observada. Em outras palavras, elas definem previamente o meio cuja adoção produzirá efeitos que contribuirão para a efetivação do fim pretendido.³²

Voltando ao exemplo da norma da irretroatividade, é correto concluir que ela possui uma dúplice dimensão normativa, pois, além do acima mencionado caráter principiológico que ostenta, acha-se plasmada na Constituição sob o formato de regra, eis que descreve um comportamento negativo a ser observado pelas unidades federativas no exercício de sua respectiva competência tributária (proibição de cobrar tributos que se refiram a fatos

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 80.

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 157.

³⁰ Op. cit., p. 80.

³¹ Op. cit., p. 78.

³² Op. cit., p. 101.

geradores pretéritos ao início da vigência da lei que os criou ou aumentou – art. 150, inc. III, “a”, CF).

Outra característica importante das regras refere-se ao fato de que pré-excluem a livre ponderação de razões acerca do conteúdo do comportamento a ser adotado, uma vez que este já se acha previamente especificado na norma. Com efeito, elas representam uma “solução provisória para determinado conflito de interesses já detectado pelo Poder Legislativo”.³³

Para a melhor compreensão do assunto, pense-se que, entre a liberdade de expressão (art. 5º, incs. IV e IX, CF) e as normas que dotam as pessoas políticas de poder para instituir e exigir impostos sobre determinadas matérias (arts. 153, 155 e 156, CF), existe uma inexorável oposição de interesses, representada, de um lado, pela vontade do Fisco em tributar as atividades econômicas e bens jungidos à produção intelectual, artística, científica e de comunicação e, de outro, pelo indivíduo que almeja exercer seu direito de livre manifestação das ideias e/ou o acesso à informação da forma menos onerosa possível.

O constituinte, então, optando por eleger uma solução preliminar para tal controvérsia, com o fito de conferir maior efetividade àqueles direitos fundamentais, instituiu regra que descreve um comportamento negativo a ser observado pelo Estado, qual seja, a vedação a que se tributem os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão. Assim, não se deixa margem para que legislador e o intérprete, quando defrontados com conflitos dessa natureza, escolham a conduta a ser adotada: ela já foi objeto de prévia decisão constituinte.

Tem-se, então, em síntese, que os princípios fixam um estado ideal de coisas, para cujo alcance se exige a seleção de condutas necessárias à sua realização, enquanto as regras descrevem condutas para o alcance da finalidade a que se destinam; os princípios demandam o exame de correlação entre os efeitos da conduta adotada e a realização do fim estabelecido, ao passo que as regras impõem a análise de correspondência entre os fatos e a hipótese normativa; e, por último, os princípios possuem pretensão de complementaridade, já que servem de razões adicionais a serem conjugadas com outras para a resolução de um

³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 102-103.

problema, sendo que as regras têm pretensão de decidibilidade “pois visam a proporcionar uma solução provisória para um problema conhecido ou antecipável”.³⁴

É imperioso, ainda, consignar que os princípios são dotados de forte carga de eficácia axiológica sobre outras normas do ordenamento, principalmente com relação às regras, na medida em que atuam sobre estas, definindo-lhes seu sentido e valor.³⁵

A nota central da eficácia dos princípios reside, portanto, em sua função interpretativa, dado que “servem para interpretar normas construídas a partir de textos normativos expressos, restringindo ou ampliando seus sentidos”.³⁶

Dessa forma, as imunidades listadas no art. 150, inc. VI, da CF, somente podem ter seu conteúdo normativo adequadamente definido se forem interpretadas de acordo com os princípios e direitos fundamentais que lhes dão suporte valorativo.

Assim, não há como se interpretar a imunidade dos templos sem se levar em conta a liberdade de crença e de livre exercício das atividades religiosas, do mesmo modo em que não se afigura possível apreender o sentido da imunidade das entidades filantrópicas à parte dos princípios da igualdade material e da capacidade contributiva.³⁷

Já as regras têm a sua eficácia centrada na função definitória que exercem, uma vez que visam a especificar o meio escolhido para concretizar as finalidades eleitas pelos princípios.³⁸

Cita-se, como exemplo, a regra inscrita no art. 153, §4º, inc. I, da CF, que prevê a progressividade do imposto sobre a propriedade territorial rural a fim de desestimular a manutenção de propriedades agrícolas improdutivas. O meio escolhido (progressividade das alíquotas do ITR) tem o objetivo de especificar, para situações mais concretas (tributação de imóveis rurais improdutivos) a abrangência do princípio da função social da propriedade (art. 5º, inc. XXIII, CF).

³⁴ Op. cit., p. 83-84.

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97.

³⁶ Op. cit., p. 98.

³⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 115.

³⁸ Op. cit., p. 103.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 Definição

Uma vez estabelecida a questão de que a prerrogativa estatal de criar e exigir tributos é um poder juridicamente delimitado, dado que seu exercício sofre restrições advindas de várias espécies normativas existentes no ordenamento (postulados, princípios e regras), cumpre, agora, esclarecer de que maneira a Constituição de 1988 outorgou parcelas desse poder às entidades componentes da Federação, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

De início, faz-se necessário ressaltar que a competência tributária é conceito bastante amplo, que não coincide necessariamente com o poder de legislar na seara tributária. Conforme adverte CARVALHO:

A competência tributária, em síntese, é umas das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta, justificando o asserto de Becker segundo o qual o jurista é o semântico da linguagem do direito. Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgara causa; o agente de administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributos (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a seqüência procedural que culminará com a produção da norma jurídica tributária, individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS etc.). Todos eles operam revestidos de competência tributária, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir.³⁹

No entanto, faz-se suficiente, para o atendimento à metodologia adotada no presente trabalho, a adoção do significado usual da expressão, que corresponde à aptidão de que se revestem as pessoas políticas para, por meio do respectivo Poder Legislativo, expedir normas tributárias, ou, na dicção de CARRAZA, possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos,

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 236.

por meio da descrição em lei de todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária, em especial o fato gerador, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas.⁴⁰

3.2 Delimitação material da competência: regras atributivas e denegatórias do poder de tributar

A Constituição, em seu capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, dedicou grande atenção à questão referente à outorga da competência tributária.

Especificamente quanto aos impostos - tributos desvinculados,⁴¹ preocupou-se o constituinte em demarcar os pressupostos fáticos para o exercício da respectiva competência, precisando os contornos do campo material passível de sofrer a incidência dessa modalidade de gravame fiscal.

Com efeito, o zelo constitucional que repousa sobre a figura dos impostos revela-se pelo fato de que estes são discriminados por nome e atribuídos, em princípio, de forma privativa às pessoas políticas,⁴² como demonstram os extensos arts. 153 e 154 (impostos da União), 155 (impostos dos Estados e Distrito Federal) e 156 (impostos dos Municípios).

Por meio de tais dispositivos, cuidou a Carta Magna de tipificar situações materiais que são partilhadas entre as diversas unidades federadas.⁴³ A título de exemplo, a União é a pessoa competente para tributar a renda e proventos de qualquer natureza; aos

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 449.

⁴¹ “Definem-se os tributos vinculados como aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência consiste numa atuação estatal”, ao passo que os tributos desvinculados são aqueles cuja hipótese de incidência prescinde de qualquer atuação estatal relativamente ao contribuinte (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 146).

⁴² NAVARRO COÉLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 67. É importante, no entanto, registrar a posição de Paulo de Barros CARVALHO, para quem impostos privativos somente seriam os da União, já que os impostos dos Estados, DF e Municípios podem, excepcionalmente, em estados de beligerância, ser manejados pelo legislador federal, conforme art. 154, inc. II, da Constituição. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 238-239).

⁴³ Nesse sentido, AMARO explica que, enquanto nos impostos o critério de partilha de competência baseia-se na tipificação de situações materiais, nas taxas e contribuições de melhoria o critério fundamenta-se na prestação estatal que dá lastro ao tributo, vale dizer, é competente para criar e exigir certa taxa aquele ente político que prestou o serviço ou executou o ato de polícia; a contribuição de melhoria, quem realizou a obra pública. No que toca aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais, nenhum dos dois critérios anteriores se aplica: quanto aos primeiros, a Constituição outorgou-os exclusivamente à União, atrelando a sua instituição à ocorrência de certos motivos, reveladores de urgência, relevância ou grande impacto no cenário nacional. No caso das contribuições, atribuiu-as à esfera de competência da União, excetuadas as contribuições para custeio do regime previdenciário dos servidores dos Estados, DF e Municípios, que podem ser criadas e exigidas por estes. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 96-98).

Estados é atribuída a prerrogativa de gravar a propriedade de veículos automotores, ao passo que às municipalidades é dado onerar a propriedade predial e territorial urbana, e assim sucessivamente.

Contudo, necessário advertir que seria um grande equívoco pensar que a competência tributária dos impostos é definida exclusivamente pelos acima citados arts. 153 a 156 da CF/88, que fixam as situações materiais da hipótese de incidência daquelas exações.

Para comprovar o acerto de tal afirmação, lança-se mão de um singelo esforço de raciocínio hipotético.

Se fosse perguntado a um leigo qual seria a abrangência da competência que possui o Distrito Federal para cobrar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), é possível conceber que a resposta seria algo equivalente a “tributar todos os imóveis urbanos situados no DF.” Todavia, essa seria uma visão bastante limitada da matéria, uma vez que não se levaram em consideração outros dispositivos constitucionais que também repercutem diretamente na definição do objeto da competência do DF quanto ao citado imposto, como, por exemplo, a imunidade recíproca, que exclui os imóveis pertencentes aos entes públicos; a norma imunizante que põe a salvo do mencionado gravame fiscal os templos de qualquer culto, ou, ainda, a regra exoneratória que não permite a tributação de patrimônio dos partidos políticos, sindicatos e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Dessa forma, a resposta mais adequada para a indagação inicial seria aquela que se aproximasse da seguinte assertiva: o DF tem competência para fazer incidir o IPTU sobre os imóveis situados dentro de seu perímetro urbano, excetuados os seus imóveis e os de domínio da União, Estados e Municípios, os templos religiosos, bem como as propriedades imobiliárias dos partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e assistenciais sem fins lucrativos.

A conclusão a que se chega com tal ilustração é a de que a configuração da competência tributária é construída a partir da conjugação de duas espécies de normas: aquelas que atribuem o poder de tributar (limitações materiais positivas) e as que denegam o poder de tributar (limitações materiais negativas):

Se tomamos a palavra competência no sentido de poder tributário já delimitado (como pretende Paulo de Barros Carvalho), então a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade). O que é

preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem.⁴⁴

Na mesma linha de posicionamento, ÁVILA expõe que:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência) A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.⁴⁵

Tanto as normas atributivas quanto as denegatórias de poder tributário são, sob a ótica da espécie normativa que as veicula, verdadeiras regras, pois contêm a descrição da conduta (comissiva ou omissiva) a ser adotada pelo Poder Legislativo, dizendo respeito ao conteúdo normativo que o mesmo poderá, ou não, editar.⁴⁶

Quanto a essa questão, importa esclarecer que o constituinte optou abertamente por outorgar o poder impositivo através de regras, o que certamente contribui para acentuar a rigidez do modelo de repartição da competência tributária no Brasil. Conforme lembra ÁVILA, as regras “preexcluem a livre ponderação principiológica e exigem a demonstração de que o ente estatal se manteve, no exercício de sua competência, no seu âmbito material”.⁴⁷

As regras atributivas (ou positivas) de competência referem-se aos dispositivos constitucionais que autorizam as pessoas políticas a adotar comportamentos comissivos conducentes à tributação de certas situações materiais, especificadas, ou não, na Constituição.

Assim, os arts. 153 a 156 da Carta Magna conferem poder aos entes federativos para a instituição de impostos sobre os fatos específicos ali prefigurados. Os incs. II e III do art. 145, por sua vez, consentem em que se exijam dos particulares taxas e contribuições de melhoria, desde que respeitadas as situações materiais genéricas ali descritas. A norma que atribui à União a prerrogativa de instituir os empréstimos compulsórios

⁴⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 118.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.

⁴⁶ Op. cit., p. 218.

⁴⁷ Op. cit., p. 72.

encontra-se localizada no art. 148, mas impõe a ocorrência de algum dos motivos autorizadores nela explicitados. No que se refere às contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas),⁴⁸ a permissão constitucional para a sua criação e cobrança promana do art. 149, *caput* e §1º, sendo certo que, quanto às contribuições sociais, “o art. 195 arrola, exemplificativamente, as situações materiais que as podem comportar”,⁴⁹ uma vez que o §4º do referido artigo admite que a lei crie outras fontes para subsidiar a Seguridade Social.

Curioso notar que mesmo as regras positivas de competência podem, paradoxalmente, traduzir limites negativos ao poder tributante. Basta imaginar, por exemplo, que, ao tornar a União competente para instituir o imposto sobre a renda, a Constituição está implicitamente recusando idêntica competência aos Estados, DF e Municípios, proibindo-os de criar e exigir o mencionado tributo.⁵⁰

As regras denegatórias (ou negativas) de competência, por sua vez, referem-se aos dispositivos constitucionais que obrigam as pessoas políticas a adotar comportamentos omissivos, os quais desautorizam a tributação relativamente a certas pessoas, bens ou situações descritos na Constituição.

Conforme se verá melhor adiante, as regras denegatórias correspondem às imunidades tributárias, as quais têm como escopo a redução parcial do âmbito de abrangência das normas atributivas.⁵¹

Deseja-se, desse modo, enfatizar que as normas de competência não se exaurem nos dispositivos que afirmam o poder impositivo das pessoas políticas,

⁴⁸ Quanto às contribuições especiais, a Constituição vinculou a validade de exercício da respectiva competência à destinação do produto de sua arrecadação (teoria da validação finalística), de modo que elas possuem um caráter de referibilidade, o que significa que quem paga tais tributos deve receber os benefícios advindos da atuação estatal. Por isso é que a contribuição para a Previdência Social, quando paga por pessoa jurídica, assume feição típica de imposto, pois em tal hipótese a empresa não recebe qualquer contraprestação estatal (NAVARRO COËLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 74-75).

⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 98.

⁵⁰ Nesse sentido, explica Amílcar de Araújo Falcão que “(...) a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição da competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação” (apud PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 97).

⁵¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 116. Ainda, segundo preciosas lições de NAVARRO COËLHO, as imunidades alcançam situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de não tributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho fático posto à disposição do legislador tributário (apud DALVI, Luciano. **Direito tributário avançado**. São Paulo: LTr, 2009, p. 77).

compreendendo também as imunidades, na medida em que estas também auxiliam na configuração da competência tributária, apenas que por um método de exclusão, isto é, subtraindo situações do terreno propício às investidas da potestade fiscal.

Por último, vale destacar que é tecnicamente incorreto dizer-se que a competência tributária sofre limitações, pois ela já nasce limitada⁵² (por isso o desacerto da redação empregada no Capítulo II, do Título II, do CTN).

Com efeito, a competência tributária, como resultado do cotejo entre regras positivas e negativas que a predeterminam, constitui-se, ela mesma, em limitação ao poder fiscal, pois exige que o Estado, por ocasião da instituição e cobrança de tributos, guarde estrita obediência ao campo material desenhado por aquelas regras.

⁵² Nesse sentido, José Souto Maior BORGES, para quem a competência tributária “já nasce limitada. Ela é, por exceléncia, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido” (apud BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias:** limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética: 2001, p. 12).

4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Conceito

A imunidade tributária constitui, por certo, espécie de limitação constitucional ao poder de tributar. No entanto, segundo assevera COSTA, defini-la a partir de seus efeitos não se revela suficiente para uma formulação conceitual adequada.⁵³

De fato, a Constituição de 1988 abriga um extenso rol de normas que, não se confundindo com as imunidades, qualificam-se pelo mesmo efeito produzido por essas ultimas, vale dizer, também importam o estabelecimento de limites ao poder impositivo.

Assim, são limitações constitucionais ao poder tributário, ao lado das imunidades, os princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, da vedação ao confisco, etc, assim como tantos outros princípios e garantias dispostos fora do capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional (ÁVILA menciona, p. ex., a separação dos poderes, segurança jurídica, dignidade humana, direito de propriedade, entre vários outros).⁵⁴

Então, quais seriam as notas distintivas que apartam as imunidades das demais limitações constitucionais ao poder de tributar?

Primeiramente, sob a ótica da espécie normativa, a imunidade exterioriza-se por meio de regra, pois se trata de norma que descreve objetos determináveis (sujeitos, condutas, matérias, fontes, efeitos jurídicos), com pretensão de decidibilidade (visa a dar uma solução provisória para um problema conhecido ou antecipável), mas que, não obstante, o seu sentido e alcance sofrem o influxo axiológico dos princípios que lhes são sobrejacentes (v.g., a imunidade recíproca é inspirada pelos princípios do federalismo e da capacidade contributiva).⁵⁵

De outra parte, quanto à função normativa exercida, DERZI esclarece que, enquanto as limitações em sentido amplo servem para instituir diretrizes que norteiam o exercício válido e regular da competência tributária (ou seja, pressupõem a existência de competência), as imunidades são normas cuja função consiste em traçar a área de

⁵³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 33.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 301-337.

⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, p. 83.

competência dos entes federativos (vale dizer, pressupõem a inexistência da mesma), *in verbis*:

“Então, os princípios limitam o poder de tributar, porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência”.⁵⁶

Adiante, a autora traz à baila a sua concepção de imunidade, a qual, vale ressaltar, afigura-se irretocável:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal.⁵⁷

Tem-se, portanto, em suma, que as imunidades tributárias são limitações materiais negativas ao poder de tributar, exteriorizadas por meio de regras jurídicas, com assento constitucional, descritoras de condutas omissivas que devem ser observadas pelos entes políticos, na medida em que proíbem a tributação relativamente a determinadas pessoas, bens ou situações, delimitando negativamente a área material de abrangência das regras atributivas de competência tributária.

Parte da doutrina, não obstante, vai além, e afirma que a imunidade tributária possui natureza ambivalente: mais do que norma constitucional demarcatória da competência tributária, ela constituiria “direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”.⁵⁸

No entanto, o desacerto de tal formulação conceitual reside em que nem todas as imunidades existentes na Constituição podem ser alçadas à categoria de direito público subjetivo.⁵⁹

⁵⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 119-120.

⁵⁷ Op. cit., p. 116.

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 1^a ed., 2009, p. 79.

⁵⁹ O que certamente não é o caso das imunidades clássicas listadas no art. 150, incs. IV, V e VL da CF/88, pois estas, imantadas por princípios fundamentais da República e/ou hauridas diretamente de direitos e garantias individuais, devem ser consideradas como garantias do cidadão e, portanto, constituem cláusulas pétreas, porque infensas a eventuais reformas do constituinte derivado, conforme, aliás, já decidiu a Corte

Com efeito, há, no texto constitucional, imunidades que não se relacionam com a proteção de direitos e garantias individuais, porquanto consubstanciam mecanismos de que se vale o Estado para intervir no domínio econômico em dado momento histórico.⁶⁰

É o caso da exoneração constitucional das receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, inc. I, CF), bem como da norma que imuniza as operações que destinam mercadorias e serviços ao exterior (art. 155, inc. X, “a”, CF), introduzidas, respectivamente, pelas Emendas Constitucionais nºs. 33 e 42.

Com efeito, as regras imunitórias em relevo relacionam-se, a toda evidência, com políticas extrafiscais, reveladas pela preocupação do Estado, como agente normativo e regulador da economia (art. 174, CF), em assegurar a manutenção do equilíbrio da balança comercial, não havendo, portanto, que se falar aqui em direito público subjetivo, pois elas podem ser modificadas ou até mesmo extirpadas do texto magno sem que se cogite em ofensa ao art. 60, §4º, da CF/88.

4.2 Classificações

Diversas são as espécies de classificação da figura da imunidade tributária, formuladas para fins de sistematização e compreensão didática do instituto, sendo importante registrar aquelas que com maior frequência são encontradas na doutrina pátria.

Sob o critério da qualidade de sua eficácia, as regras imunizantes podem ser agrupadas em incondicionadas ou condicionadas.

As primeiras referem-se àquelas normas imunitórias de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata, porquanto não se acham na dependência de lei ou qualquer outro diploma inferior para a sua regulamentação ou incidência no caso concreto.

É a hipótese das imunidades dos entes políticos entre si, dos templos e dos livros, jornais e periódicos, bem como do papel destinado a sua impressão (art. 150, inc. VI, alíneas “a”, “b” e “d”, respectivamente). Em todos os exemplos citados, a fruição das correspondentes exonerações fiscais é haurida diretamente do texto constitucional, não podendo ser condicionada ou restringida por norma inferior.

Constitucional, quando do julgamento da ADIN 939-7, de 15/12/93, Rel. Ministro Sydney Sanches, DJ de 18/03/94.

⁶⁰ ELIALI, André. **Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais:** questões pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. **Imunidade tributária.** São Paulo: MP, 2005, p. 25/41.

As imunidades condicionadas, entretanto, são normas de eficácia limitada, cuja aplicabilidade é mediata, ou seja, dependem de norma infraconstitucional para a geração plena de seus efeitos.⁶¹

É o caso das imunidades albergadas no art. 150, inc. VI, alínea “c”, e no art. 195, §7º, da Lei Fundamental, cujo gozo pelas entidades descritas nos referidos dispositivos subordina-se ao atendimento às exigências previstas em lei.

Uma segunda classificação visa a agrupar as imunidades com base no nível de abrangência ou grau de amplitude das regras que as encerram, pelo que seriam gerais ou específicas.

Assim é que a vedação do tributo com efeito confiscatório, bem como a proibição de limitação ao tráfego de pessoas ou bens por imposições fiscais interestaduais ou intermunicipais, ressalvado o pedágio (art. 150, incs. IV e V, CF, respectivamente) constituem preceitos imunitórios genéricos, pois endereçam vedações a todas as unidades federativas relativamente a todas as espécies tributárias. Menos abrangentes, mas ainda assim consideradas pela doutrina como revestidas de um considerável grau de generalização,⁶² são as imunidades clássicas do art. 150, inc. VI, da Constituição, porque acombarcam todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, renda ou serviços dos sujeitos nelas mencionados.

As imunidades específicas, de outra banda, circunscrevem-se a uma espécie de imposto, ou a determinada taxa ou contribuição, dirigindo-se em face de certa entidade política, e “servem a valores mais limitados ou conveniências especiais”.⁶³

Exemplificando, o art. 156, §3º, inc. II, da CF, torna imunes ao ISS as exportações de serviços para o estrangeiro. Já o art. 5º da Carta Política (incs. XXXIV, LXXIV, LXXVI, LXXVII) contém diversas imunidades dirigidas contra a criação ou exigência de taxas sobre determinados serviços estatais.

⁶¹ Regina Helena COSTA, que prefere falar em incondicionadas e condicionáveis, entende que estas últimas tratar-se-iam de normas de eficácia contida, e não limitada, pois eventual omissão legislativa “não implicará a inviabilização da fruição da exoneração fiscal” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 131-132). Não concordamos, todavia, com a posição da renomada autora, pois as imunidades ditas condicionadas ou condicionáveis só operam plenamente os seus efeitos mediante a edição da norma inferior que regule a sua aplicação.

⁶² Idem. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 80.

⁶³ Op. cit., p. 80-81.

Por fim, vale destacar que as normas imunizantes podem ainda ser catalogadas em subjetivas (ou pessoais), objetivas (ou reais), ou mistas.

As primeiras reportam-se àquelas exonerações constitucionais outorgadas em razão de características especiais de determinados sujeitos, volvendo-se, pois, ao resguardo de certas pessoas em razão de sua natureza ou do “papel socialmente relevante que desempenha”.⁶⁴

É o que se passa quanto às imunidades dos entes federativos, dos partidos, dos sindicatos e das instituições educacionais e assistenciais sem fins de lucro. Observe-se que, embora haja aqui a existência de aspectos objetivos (patrimônio, renda ou serviços), estes não constituem a *ratio* da norma imunitária, servindo, pois, de forma acessória, apenas para balizar a subjetividade.⁶⁵

Noutro giro, as imunidades ditas objetivas “são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas”.⁶⁶

Citem-se, v.g., as imunidades dos livros, jornais e periódicos, do papel destinado a sua impressão, e das aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, inc. II, CF). Interessante notar, quanto a esta última, que o seu caráter objetivo demonstra-se pelo fato de que os efeitos da referida imunidade circunscrevem-se à elisão da cobrança de contribuições sociais sobre as remunerações oriundas exclusivamente de aposentadorias e pensões. Se fosse o caso de imunidade pessoal, certamente que a União seria incompetente para exigir a referida contribuição também sobre as demais espécies de rendas auferidas pelo aposentado e pensionista do INSS.

As imunidades mistas, como o próprio nome sugere, são instituídas em atenção tanto a particularidades do sujeito quanto a aspectos de índole objetiva, como, v.g., é o caso das pequenas glebas rurais que, quando exploradas por proprietário que não possua outro imóvel, são infensas à cobrança do ITR (art. 153, §4º, inc. II, CF).

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 81.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 76.

⁶⁶ Op. cit., p. 81.

5. A IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL RECÍPROCA

5.1 Esforço histórico

A imunidade intergovernamental recíproca é, sem dúvida, a mais antiga das exonerações constitucionais.⁶⁷

Nos Estados Unidos, país que não prevê de forma expressa em sua Constituição as imunidades tributárias, a discussão a respeito da possibilidade de tributação do Governo Federal pelos Estados-Membros, e vice-versa, iniciou-se desde muito cedo, datando de 1819 o primeiro registro de submissão do tema à apreciação da Suprema Corte.

No Brasil, por influência daquela nação, a imunidade mútua surgiu originariamente na Constituição de 1891, da lavra de Ruy Barbosa, que era profundo estudioso da doutrina jurídica norte-americana.⁶⁸

Logo, para a adequada compreensão desse instituto, avulta-se necessário perquirir suas origens, investigando a história de sua formação e desenvolvimento na jurisprudência estadunidense, para, então, fazer um breve apanhado de sua evolução ao longo da sucessão de cartas políticas editadas no Brasil.

5.1.1 A experiência estadunidense

Segundo o magistério de OLIVEIRA, os precedentes norte-americanos versados sobre a figura da imunidade recíproca podem ser divididos em três fases, de acordo com o contexto sociopolítico experimentado pelo país ao tempo das decisões judiciais⁶⁹.

Em um primeiro momento, a Suprema Corte buscou robustecer os poderes do Governo Federal em face da excessiva autonomia e independência ostentada pelos Estados-Membros. Nas palavras de BALEIRO: “Nessa primeira fase, durante meio século, a jurisprudência da Suprema Corte protege a União, ainda tenra e franzina, contra o fisco de Estados hostis e extremamente ciosos da sua autonomia”.⁷⁰

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias** [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 136.

⁶⁸ “Indispensável acompanhar o desenvolvimento da doutrina da imunidade recíproca nos Estados Unidos, país que ofereceu a mais profunda formulação jurídica da matéria e que nos influenciou sobremodo” (TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 185).

⁶⁹ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. O direito constitucional tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 55.

⁷⁰ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 383-384.

A origem dos primeiros debates judiciais acerca da imunidade mútua nos EUA reporta-se ao emblemático julgamento do caso *Mc. Culloch vs. Maryland*, em 1819. Nele, discutia-se a possibilidade de o Estado de Maryland exigir imposto da filial de banco nacional, criado pela União a fim de regular o comércio e a moeda.⁷¹

Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento - capitaneado pelo então presidente da Corte, John Marshall - de que, uma vez que o poder de tributar implica poder de destruir (“*the power to tax involves the power to destroy*”), não devem os meios de ação do governo central estar sujeitos à aniquilação pelos governos estaduais.

Para fundamentar tal raciocínio, aquele *Chief-justice* valeu-se de um argumento, no mínimo, engenhoso, consubstanciado na ideia de que cobrar tributos estaduais de uma instituição de envergadura federal significaria o mesmo que sujeitar toda a nação a um imposto que fora objeto de aprovação apenas por parte de seus cidadãos, oriundos de uma porção do território nacional. Veja-se, a propósito, excerto extraído do voto proferido por Marshall:

O povo de todos os Estados criou o governo federal e lhe outorgou o poder federal de tributação. O povo de todos os Estados e os próprios Estados estão representados no Congresso, e, através de seus representantes, exercem este poder. Quando estes tributam as instituições patenteadas pelos Estados tributam seus representados; e esses impostos devem ser uniformes. Mas quando um Estado tributa as operações ou serviços do governo dos Estados Unidos, ele atinge instituições criadas não por seus próprios cidadãos, mas por todo o povo sobre o qual os deputados estaduais não exercem nenhum controle. Atinge medidas de um governo criado por outros e por eles mesmos, para o proveito de outros em comum com eles. A diferença é aquela que sempre existe, e sempre deve existir, entre a ação de todo sobre uma parte, e a ação de uma parte sobre o todo, entre as leis de um governo que é declarado supremo, e as de um governo que, quando em oposição àquelas leis, não é supremo.⁷²

Como se vê, a linha argumentativa elaborada por Marshall restringia-se a garantir a imunidade da União e suas instrumentalidades frente à pretensão fiscal dos Estados, e não o contrário, originando-se, a partir de então, uma sucessão de acordos no mesmo sentido (mencione-se o caso *Weston vs. Charleston*, em que foi afastada a aplicação de imposto municipal sobre a propriedade de apólices federais por particulares).⁷³

⁷¹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 383.

⁷² Op. cit., p. 392.

⁷³ Op. cit., p. 384.

Após o término da Guerra da Secessão, e com a consequente consolidação dos poderes da União, teve início uma segunda etapa, assinalada pela tendência da Suprema Corte em fortalecer os Estados, evitando-se, com isso, a hipertrofia do Governo Central.⁷⁴

Entretanto, tal tendência não resultou tratamento de reciprocidade absoluta, porque se limitou, segundo BALEIRO, a garantir a “imunidade dos títulos públicos e dos vencimentos dos funcionários estaduais em frente ao fisco da União”.⁷⁵

Dentre as várias decisões que marcaram a segunda etapa, destacam-se os casos *Collector vs. Day*, em que restou elidida a tributação federal sobre vencimentos de juiz estadual, e *Pollock vs. The Farmers Loan & Trust Co.*, no que foi declarado o descabimento de imposto da União sobre os juros de apólices municipais.⁷⁶

Digno de nota é o surgimento, nesse período, da corrente jurisprudencial que passou a fazer distinção entre atividades estaduais de caráter estritamente governamental (“strictly governmental character”), postas a salvo da tributação federal, e aquelas voltadas à exploração industrial, comercial ou de índole privada (“private business”, “proprietary character” ou “trading activities of a State”), passíveis de sofrer a incidência das exações da União.⁷⁷ No entanto, consoante BALEIRO, a recíproca não foi admitida: as “atividades industriais da União escapam à tributação local”.⁷⁸

TORRES registra, ainda, seguindo a tendência da época de expansão da imunidade, a existência de alguns julgados, nas primeiras décadas do séc. XX, que determinaram a proibição da repercussão de impostos indiretos a entidades públicas.

O autor cita o caso *Panhandle Oil Co. vs. Mississippi*, em que se afastou imposto sobre a gasolina vendida ao Governo Federal, e *Indian Motorcycle Co. vs. United States*, ocasião na qual foi invalidada a cobrança de certo tributo sobre a venda de motocicleta à polícia. Posteriormente, o entendimento esposado em tais julgados sofreu substancial

⁷⁴ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 57.

⁷⁵ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 383.

⁷⁶ Op. cit., p. 385.

⁷⁷ Ver, a respeito, TORRES, op. cit., p. 187/188, e BALEIRO, op. cit., p. 385. Esse último menciona os casos *South Carolina vs. United States*, em que o Estado foi vencido no pleito em que se questionava a incidência de impostos federais sobre negócios de bebidas alcoólicas, e *Allen vs Regents of the University of Georgia*, em que se consignou a constitucionalidade da cobrança de impostos sobre jogos de futebol.

⁷⁸ Op. cit., p. 386.

modificação, passando a Suprema Corte a autorizar a incidência de impostos indiretos, ainda que disso decorresse aumento de custo nos contratos firmados pelo poder público.⁷⁹

A terceira fase inicia-se após o término da Primeira Guerra Mundial, e se consolida em decorrência do aparecimento da figura do “Estado Intervencionista, que passa a exigir cada vez mais recursos”.⁸⁰

Ela é marcada pela acentuada tendência em diminuir o âmbito de aplicação da imunidade recíproca, tendo como casos paradigmáticos, *Helvering vs. Gerhardt*, em que se autorizou a incidência de imposto federal de renda sobre o salário de engenheiro de autarquia criada pelos Estados de Nova Iorque e Nova Jersey, bem como *Graves vs. New York ex. rel. O'Keefe*, no qual se permitiu ao Estado tributar os vencimentos de empregado de instituição pertencente ao Governo Federal.⁸¹

A imunidade, que antes açambarcava não só as entidades públicas e suas instrumentalidades, como também se estendia aos funcionários públicos, passou a não mais ser aplicada quanto a estes últimos, orientação essa que culminou com a edição do *Public Salary Act*, de 12/04/39, que facultou à União tributar os rendimentos dos funcionários estaduais e locais e aos Estados tributar as rendas auferidas pelos servidores aquela, desde que o tributo não tivesse caráter discriminatório, isto é, vedou-se a sua aplicação diferenciada em função da fonte remuneratória.⁸²

Ao cabo do exame da evolução histórica do instituto na jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos, TORRES conclui que:

- a) a tendência geral é restringir o alcance das imunidades; b) a intributabilidade deve se limitar aos impostos territoriais e sobre imóveis pertencentes aos entes públicos; c) nos demais casos, a imunidade constitucional, que é residual, só deve ser reconhecida se, inexistindo isenção ou imunidade legal (*statutory immunity*), a tributação incidir sobre bens ou serviços essencialmente públicos ou ferir claramente os interesses do Governo.⁸³

Não obstante a considerável influência que o Direito Estadunidense exercera, no particular, sobre o constitucionalismo pátrio, é imperioso salientar que a

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, p. 187-188.

⁸⁰ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 58.

⁸¹ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 387.

⁸² Op. cit., p. 388.

⁸³ Op. cit., p. 189.

invocação dos precedentes norte-americanos para a resolução de problemas de interpretação da imunidade mútua no Direito Brasileiro deve ser vista com temperamentos, haja vista as particularidades do sistema jurídico nacional, que contempla, entre outros aspectos singulares, o reconhecimento do ente municipal como pessoa autônoma, integrante do pacto federativo (e não como mera agência estatal, como ocorre nos Estados Unidos), e a rígida distribuição, em caráter de exclusividade, dos impostos entre os entes federativos (que repugna a possibilidade de cobrança simultânea de uma mesma espécie de imposto por mais de uma pessoa política, hipótese essa admitida no sistema fiscal estadunidense, em que certos impostos, como o de renda, são exigidos concomitantemente pela União, pelo Estado e até mesmo por municipalidades como a de Nova Iorque).⁸⁴

Ademais, outro ponto merece especial destaque. É que toda a doutrina norte-americana sobre a imunidade recíproca fora construída para regular tão-somente a relação fiscal entre União *vs.* Estados-Membros, sendo certo que, quanto às relações travadas entre estes últimos, lá considerados como entidades políticas separadas, apresenta-se perfeitamente cabível que se tributem mutuamente.⁸⁵

5.1.2 A evolução do instituto no constitucionalismo brasileiro

A positivação da imunidade recíproca no Direito Constitucional pátrio surgiu pela primeira vez com a promulgação da Constituição Republicana de 1981 que, em seu art. 10, rezava que “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

A redação, saída da pena de Rui Barbosa, era, de fato, bastante tímida, pois não deixava claro se a imunidade limitava-se a restringir a tributação entre o Governo Federal e os Estados (como se dava nos EUA), ou se também vedava a possibilidade de um Estado tributar os bens e serviços dos outros. Igualmente, não houve menção aos Municípios, em que pese o art. 68 da Carta de 1891 contivesse “uma vaga declaração da autonomia municipal”.⁸⁶

Não obstante, a exegese daquele dispositivo constitucional foi bastante dilatada pela doutrina e pela jurisprudência da época que, seguindo a tendência então

⁸⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 390-391.

⁸⁵ Op. cit., p. 391.

⁸⁶ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 60.

vigorante do Direito estadunidense, consideravam-no aplicável para exonerar os rendimentos advindos das obrigações da dívida pública.⁸⁷

Com o advento da Constituição de 1934, houve ampliação do texto da norma imunitória, o qual passou a proibir, de forma expressa, a tributação interestadual, bem como trouxe a figura do ente municipal, e, ainda, incluiu as concessionárias de serviços públicos:

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

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

Mas foi sob a égide da Carta de 1937 que se iniciou o processo de estreitamento do alcance da imunidade mútua, em deferência à terceira fase da jurisprudência estadunidense.

O art. 32, parágrafo único, daquela Lei Maior, cuidou de alijar as concessionárias do âmbito de incidência da regra imunizante. Posteriormente, por meio dos arts. 26 e 27 do Decreto-Lei nº. 1.168, de 22/03/39, houve permissão para a tributação dos juros das apólices da dívida pública, bem como dos salários dos funcionários públicos, aí incluídos os vencimentos dos magistrados, que outrora escapavam à imposição fiscal.⁸⁸

A Carta de 1946, em seu art. 31, inc. V, “a”, reafirmou a tributabilidade das empresas delegatárias de serviços públicos. Trouxe, ainda, importante inovação: elevou a nível constitucional (art. 15, §3º) a autorização, que se mantém até os dias atuais, para a imposição de gravame fiscal às rendas da dívida pública dos Estados e Municípios, bem como dos agentes destes, ressalvando, contudo, a proibição de tratamento discriminatório, vale dizer, impedindo a União de fazê-lo em limites superiores aos fixados para as suas próprias obrigações e para os proventos de seus agentes (visível, no particular, a influência do *Public Salary Act*).

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 190.

⁸⁸ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 63.

Importa consignar que o art. 203 da Constituição de 1946 estendeu a imunidade à remuneração dos professores e jornalistas, o que, na visão de TORRES, “representou um retrocesso na matéria”.⁸⁹

Digno, também, de registro, é o fato de que, mesmo sob o regime constitucional de 1946, o Supremo Tribunal Federal voltou a reconhecer a imunidade fiscal dos magistrados,⁹⁰ entendimento esse que restou definitivamente sepultado por ocasião da Emenda Constitucional nº. 9/64 que, modificando a redação do art. 95, inc. III, da Carta de 1946, previu expressamente a possibilidade de se sujeitarem à tributação os vencimentos dos juízes.

A Constituição de 1967, posteriormente modificada pela Emenda nº. 01/69, cuidou de aperfeiçoar a redação constitucional anterior sobre a matéria, substituindo a expressão, tecnicamente inadequada, “é vedado lançar impostos” pela expressão, mais condizente com a estrutura lógico-formal da regra imunitória (que tem como destinatário da proibição o legislador), “é vedado instituir imposto”. Alterou, também, o enunciado “bens, rendas e serviços uns dos outros” para uma proposição mais abrangente,⁹¹ qual seja, “o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros” (vide art. 19, inc. III, “a”, da EC nº. 01/69).

Trouxe, ainda, novidade quanto à extensão da regra imunitória às autarquias no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, excluindo de seu âmbito de aplicação o promitente comprador de imóveis públicos, modificando posicionamento anterior do Pretório Excelso (vide o art. 19, §1º, da EC nº. 01/69, e a Súmula nº. 74 do STF).

Finalmente, a Constituição de 1988 manteve a orientação anterior, mas alargou o rol de sujeitos beneficiados para incluir, ao lado das autarquias, as fundações públicas, e ainda fez algumas ressalvas no sentido de afastar a incidência da imunidade em certas hipóteses, conforme se verá em seguida.

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 191.

⁹⁰ Op. cit., p. 191.

⁹¹ O conceito de patrimônio público circunscreve-se ao conjunto de “bens ou 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, universitas rerum” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 410).

5.2 A imunidade recíproca na atual Constituição

O poder constituinte de 1988 houve por bem consagrar a imunidade intergovernamental recíproca nos seguintes termos:

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;

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Adiante, são descritas situações fáticas que constituem ressalvas à aplicação da norma imunitória:

§ 3º - 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.

De se ver que a Constituição de 1988, seguindo o exemplo das Constituições que a antecederam, consagrhou o instituto da imunidade recíproca mediante o uso de técnica afeita à positivação de regras, e não de princípios (como se dá na experiência norte-americana).

Dessa forma, os dispositivos do art. 150, inc. VI, "a", e §§2º e 3º, da CF/88, descrevem uma conduta omissiva (vedação à instituição de impostos), destinada à adoção pelos legisladores da União, Estados, DF e Municípios (pois são eles os detentores da competência para instituir tributos), especificam os sujeitos beneficiados pelos efeitos da norma (as pessoas políticas componentes da Federação, autarquias e fundações públicas), explicitam o seu conteúdo, isto é, os aspectos da realidade retirados do campo material passível de se submeter ao exercício da conduta que se proíbe (patrimônio, rendas e serviços daquelas entidades, no que tange às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes), e, ainda, excepcionam situações que não devem ser contempladas pela regra imunitória (exploração pela entidade pública de atividades econômicas submetidas ao regime de direito

privado, ou em que haja a contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, e, ainda, a promessa de compra e venda de imóvel de propriedade de entidade estatal).

5.3 Fundamentos axiológicos

Conforme dito alhures, as regras exercem uma função definitória, pois que delimitam, com maior especificação, comandos mais amplos estabelecidos por normas axiologicamente superiores.

Sendo assim, antes da aplicação de qualquer regra, faz-se necessário, em um primeiro momento, investigar quais são os valores transmitidos pelos princípios que lhes são sobrejacentes, para, então, compreender o seu sentido e precisar os parâmetros que devem nortear a sua aplicação.

A doutrina, de uma forma geral, aponta dois fundamentos que, decorrentes de princípios jurídico-constitucionais da mais alta relevância, permeiam todo o conteúdo de significação normativa do instituto da imunidade recíproca, justificando a sua razão de existir na ordem jurídica, quais sejam, a proteção ao regime federativo e a ausência de capacidade contributiva do Estado.⁹²

5.3.1 Proteção ao princípio do federalismo

São duas as formas básicas mediante as quais pode o poder político ser exercido em função do território sobre o qual detém soberania: a unitária, em que existe somente “um centro de poder que se estende por todo o território e sobre toda a população e controla todas as coletividades regionais e locais”⁹³ (Estado unitário), e a composta, na qual o poder político é repartido entre uma pluralidade de organismos governamentais, cada qual dotado de autonomia político-constitucional (Estado federal).

O modelo federalista, tal qual hoje se conhece, adveio da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, sendo erigido a partir de um pacto associativo dualista, que se fundara na ideia de delegação, pelos Estados, de parcela do poder político a uma entidade central (União), sem, contudo, que as partes da aliança perdessem as suas

⁹² Importante relevar que a soberania não deve ser considerada como fundamento da imunidade recíproca, porque “a obrigação tributária em si não diminui a soberania (...) é uma obrigação legal, exatamente como a da reparação do dano, e nada diz que esta obrigação, enquanto grava sobre uma entidade soberana, seja uma violação de sua soberania” (JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito substantivo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 204).

⁹³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 98.

personalidades, dada a reserva de uma série de competências àqueles primeiros, de modo a conservar-lhes autonomia.⁹⁴

No Brasil, onde historicamente as municipalidades sempre exerceram um papel de destaque no cenário político,⁹⁵ a Carta Fundamental de 1988 inovou ao prever pela primeira vez o Município como entidade componente do esquema federativo, ao lado da União, Estados e Distrito Federal (vide art. 18, *caput*, da CF).

Diz-se, então, que aqui repousa um sistema federativo tricotômico, ou tridimensional,⁹⁶ no qual convivem três instâncias de poder (sendo o DF aquela figura híbrida que ora se afeiçoa a um Estado, ora se aproxima das características próprias de um ente municipal).

Tal sistema federativo foi fruto de uma decisão política fundamental que, levada a cabo pelo poder constituinte de 1988, convolou-se em verdadeira norma-princípio que imanta todo o sistema constitucional positivo, constituindo cláusula imodificável, por força do disposto no art. 60, §4º, inc. I, da CF.⁹⁷

Inúmeras são as manifestações do princípio do federalismo na ordem jurídico-constitucional, sendo possível citar, à guisa de exemplo, as regras de intervenção federal nos Estados, a iniciativa dos poderes estaduais para propositura de emenda constitucional, a representação paritária dos Estados e DF no Senado Federal, poder judiciário estadual com organização e competências distintas das do poder judiciário federal, entre várias outras.

É certo, contudo, que a expressão máxima do princípio federal pátrio reside, em termos gerais, na rígida repartição constitucional de competências materiais entre a União, Estados, DF e Municípios, e, em termos específicos, na distribuição de competências tributárias entre aquelas pessoas políticas, cada qual com poderes para instituição de seus próprios tributos e, consequentemente, dotadas de fontes independentes de receitas.⁹⁸

⁹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 38-39.

⁹⁵ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 60.

⁹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 356.

⁹⁷ Op. cit., p. 93-95.

⁹⁸ É necessário esclarecer, entretanto, que nem todas as despesas dos Estados e Municípios poderiam ser custeadas por recursos financeiros advindos de seus respectivos tributos. Prevendo tal situação, a Constituição criou sistema complexo de repartição da receita tributária, baseado na participação de Estados e Municípios no produto de arrecadação de impostos federais.

Não discrepa a lição de NAVARRO COÊLHO:

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município – que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional –, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela eqüídisca discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal (...). Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade.⁹⁹

São, então, corolários do princípio federal a isonomia e a autonomia financeira das pessoas componentes do pacto federativo.

Assim, quando se fala que a imunidade intergovernamental recíproca destina-se ao resguardo do princípio federativo, quer-se dizer que o referido instituto atua especificamente para garantir o tratamento igualitário entre as entidades federadas, assim como para assegurar que estas possuam autonomia financeira, isto é, capacidade de dispor de uma fonte independente e adequada de recursos para promover o cumprimento das atribuições materiais que lhes foram confiadas pela Constituição. Senão, vejamos.

Ao traçar as competências e fixar os limites de agir de cada um dos entes políticos, a Constituição subordina a todos, fazendo com que reine absoluta igualdade jurídica entre as pessoas de direito constitucional interno.

Logo, não há qualquer relação de hierarquia entre elas, mas, sim, competências distintas, traduzidas em “campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar”.¹⁰⁰

Nos dizeres de ATALIBA:

Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar

⁹⁹ NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 63.

¹⁰⁰ CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 48.

competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.¹⁰¹

Ora, se fosse permitida a imposição mútua de impostos entre as unidades políticas, fatalmente a higidez da aliança federativa restaria comprometida, uma vez que a cobrança de impostos – tributos desvinculados, voltados eminentemente à captação de riqueza do contribuinte – pressupõe um estado de sujeição entre quem tributa e quem é tributado, conforme explana CARRAZA:

(...) também o princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem, umas às outras, por meio de impostos. De fato, a tributação por meio de impostos – justamente por independer de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa.¹⁰²

Com efeito, o *ius imperium* inerente à figura do imposto não se coaduna com a isonomia que deve sempre pautar as interações entre as diversas instâncias de poder, fato esse que levou DERZI a asseverar, com bastante propriedade, que “estende-se a imunidade apenas a impostos, espécie de tributo na qual o poder de império do Estado tributante se manifesta em grau máximo, o que é incompatível com o federalismo”.¹⁰³

Por outro lado, a distribuição constitucional de competências implica também que cada uma das unidades da Federação reveste-se de autonomia na tomada das decisões afetas aos assuntos de sua alçada, o que se faz inclusive mediante o estabelecimento de escala própria de prioridades, independentemente das diretrizes traçadas pelo poder central.¹⁰⁴

Tal autonomia traduz-se na capacidade de auto-organização (poder para elaborar seu diploma constitutivo), autogoverno (aptidão para organizar seu governo e eleger

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. Apud CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 53.

¹⁰² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 762.

¹⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 125.

¹⁰⁴ “O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. (...) Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentro de sua esfera de competências e afetando seus recursos financeiros, é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sob alegação de ser mais conveniente” (DALLARI, Dalmo de Abreu. Apud CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 48/49).

seus próprios representantes), e autoadministração (liberdade no exercício das competências administrativas, tributárias e legislativas deferidas pela Carta Magna).¹⁰⁵

Precisamente no tocante à autoadministração, não basta garantir aos componentes da Federação uma provisão independente de recursos financeiros, mas é preciso que ela seja adequada e suficiente para custear o exercício de suas atividades administrativas.

Em outras palavras, deve existir estrita compatibilidade entre as atribuições materiais constitucionalmente fixadas e as receitas tributárias auferidas pelas unidades federativas para o custeio daquelas.

Nesse sentido, RIBEIRO realça que:

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.¹⁰⁶

Dessa forma, a imunidade recíproca apresenta-se como garantia da autonomia financeira da União e, notadamente, dos Estados e Municípios, pois visa a impedir que os recursos financeiros de uma unidade federativa sejam mutilados em decorrência da ação fiscal das outras, evitando-se, com isso, a criação de embarracos na realização das tarefas constitucionalmente designadas a cada uma delas.

Com efeito, suficiente pensar que se os recursos de um pequeno município brasileiro fossem submetidos à incidência de toda a gama de impostos federais e estaduais existentes no sistema tributário nacional, tal situação certamente acarretaria enorme prejuízo à qualidade e à eficiência dos serviços e demais atividades públicas desempenhadas pelo ente municipal.

Nesse sentido, BALEIRO argumenta que a finalidade precípua da norma imunitária em análise consiste em evitar que o imposto federal anule ou atrapalhe os meios de ação dos Estados e Municípios.¹⁰⁷

Confira-se, também, o magistério impecável de TORRES:

¹⁰⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 6.

¹⁰⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 256-257.

¹⁰⁷ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 411.

De feito, o objetivo imediato da imunidade recíproca é garantir o perfeito funcionamento das diversas esferas de Governo e o seu equilíbrio e interação. A incidência de impostos sobre os entes públicos levaria fatalmente a lhes prejudicar o desempenho e a eficiência. Esse o fundamento sempre indicado pela Suprema Corte dos Estados Unidos: no caso pioneiro *McCulloch v. Maryland* (4 Wheat 316, 1919) anotou John Marshall a “incompatibilidade entre o direito de um governo destruir aquilo que a outro compete preservar”.¹⁰⁸

Assim, a imunidade intergovernamental recíproca é regra destinada a conferir eficácia ao primado do federalismo, tanto porque busca fazer prevalecer a igualdade jurídica no trato entre as diversas esferas governamentais, quanto porque visa a garantir a autonomia financeira dos entes políticos, a fim de que o desempenho das funções públicas por um deles não sofra interferências indevidas ou venha a ser debilitado em virtude do poder impositivo dos demais.

5.3.2 Ausência de capacidade contributiva do Estado

O princípio da capacidade contributiva foi consagrado pela Constituição de 1988 em seu art. 145, §1º, no qual se dispõe que:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Trata-se, pois, de especialização do princípio da igualdade na seara tributária, possuindo díplice sentido:¹⁰⁹

Do ponto de vista objetivo, a capacidade contributiva afigura-se como diretriz para a composição da hipótese fática de incidência dos impostos, pois determina que somente devam ser escolhidos pelo legislador os fatos de conteúdo econômico.

Nesse sentido, NOGUEIRA explica que:

(...) os únicos fatos, as únicas situações subjacentes que podem ser base de cálculo do fato gerador do imposto (porque este tributo é apenas ‘captação de riqueza’), são e somente podem ser os de natureza econômica,

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, p. 194-195.

¹⁰⁹ Vide, a propósito, COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

expressivos de riqueza e jamais os não econômicos. Portanto e *a fortiori* excluídos os filantrópicos, os desinteressados ou sem fins lucrativos.¹¹⁰

Assim, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se como fundamento ético-jurídico do imposto, na medida em que estabelece a necessidade de que o fato gerador daquela espécie tributária corresponda sempre a uma situação reveladora de sinais ou indícios de riqueza.

Sob o viés subjetivo, o princípio da capacidade contributiva obriga que a cobrança de impostos deva, sempre que possível,¹¹¹ levar em consideração os aspectos particulares do sujeito passivo, de modo que a carga fiscal seja proporcional às condições econômicas ostentadas pelo contribuinte.¹¹²

À primeira vista, nota-se que o princípio da capacidade contributiva destina-se a reger a aplicação dos tributos desvinculados, cuida dizer, cujo fato gerador corresponda a um evento qualquer da esfera jurídica do contribuinte, e que necessariamente não se constitua numa atuação estatal.

Quanto aos tributos vinculados – notadamente as taxas, de natureza contraprestacional, e as contribuições de melhoria, indenizatórias dos custos de obra pública de que resulte valorização imobiliária – são orientados pelo princípio da retributividade,¹¹³ em que não se leva em conta a capacidade econômica do contribuinte, mas o exame de correlação entre os custos da prestação estatal e o valor da correspondente remuneração/indenização.

¹¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Impostos diretos (IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF) – impostos indiretos (IPI, ICMS, IE e II)**: as imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como Santas Casas de Misericórdia, Sesc, Senac, Sesi, Senai e congêneres. Revista dos Tribunais, vol. 80, nº. 674, dez/1991, p. 13.

Ver, também, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 137-138.

¹¹¹ A expressão “sempre que possível” remete à classificação, bastante difundida na doutrina, entre impostos reais, cuja base de cálculo não leva em consideração as particularidades do sujeito passivo, e pessoais, em que o imposto é decretado atendendo a certas qualidades personalíssimas do sujeito passivo (ver ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 141-142). No entanto, o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os impostos, ainda que reais. São casos, v.g., de manifestação do referido princípio, a permissão constitucional para graduação de alíquotas de IPTU em função do uso ou da localização do imóvel (art. 156, §1º, inc. II, CF), e a seletividade e não cumulatividade do ICMS e IPI.

¹¹² O princípio da capacidade contributiva, tal como se acha posicionado na atual sistemática constitucional, também pode ser visualizado como uma norma programática que estabelece o dever do Estado de diminuir as injustiças sociais por meio da atividade tributante (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990, p. 58).

¹¹³ NAVARRO COËLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 678.

Tanto é assim que, segundo o magistério de COSTA, “o sujeito passivo da taxa, seja rico ou pobre, pagará o tributo na mesma proporção, consoante o serviço público oferecido ou a atividade de polícia desencadeada”.¹¹⁴

De outra banda, a decretação dos impostos deve se atentar às qualificações ou características pessoais do sujeito passivo, uma vez que, sendo aqueles os tributos mais gravosos que existem, em razão da inexistência de contraprestação ou qualquer compensação direta ao contribuinte,¹¹⁵ cada qual deve concorrer para o custeio das despesas gerais do Estado de acordo com a sua potencialidade econômica, ou com o tamanho de sua riqueza, por imperativos de igualdade material e de justiça fiscal.

Outro aspecto relevante a ser mencionado: do princípio da capacidade contributiva decorre a exigência de que o ente tributante deve sempre preservar uma porção mínima de economia por parte do contribuinte, de modo a possibilitar-lhe o exercício das atividades indispensáveis à sua própria subsistência.

Equivale dizer que somente existe capacidade contributiva quando for detectada a presença de riqueza acima do “mínimo vital”.¹¹⁶ Dito de outra forma, só é possível de sofrer tributação aquela riqueza que exceder os meios inerentes ao sustento ou à existência digna do contribuinte, sem o que não há que se falar em capacidade contributiva.

Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado às pessoas de direito público interno. É que estas, quando executam atividades típicas de Estado, não se revestem de capacidade contributiva, pois todos os seus recursos já se encontram afetados à manutenção da sua própria subsistência, ou seja, ao custeio das finalidades públicas que lhes competem realizar.

Por tal razão é que a União, Estados, DF e Municípios estarão agasalhados pela imunidade recíproca somente no que disser respeito ao patrimônio, renda e serviços imanentes às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes,¹¹⁷ visto que se qualquer daquelas pessoas vier a exercer atividade econômica com intuito de lucro, submetendo-se às

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 57.

¹¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Impostos diretos (IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF) – impostos indiretos (IPI, ICMS, IE e II)** [...]. Revista dos Tribunais, vol. 80, nº. 674, dez/1991, p. 15.

¹¹⁶ Op. cit., p. 67/68. O conceito de mínimo vital, considerado nesse trabalho como implicação lógica e necessária do princípio da capacidade contributiva, é erigido por parte da doutrina ao status de princípio jurídico autônomo, com nominações diversas: princípio do mínimo existencial (TORRES, Ricardo Lobo.

Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 69), ou princípio mínimo de existência fisiológica (LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 32).

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 199-200.

regras de Direito Privado, ou mesmo se auferirem pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, em razão de algum serviço prestado, então passam a ostentar capacidade contributiva, não sendo cabível, pois, em tais hipóteses, a invocação da norma imunitária.¹¹⁸

ÁVILA, por sua vez, sustenta que as pessoas políticas e suas instrumentalidades não possuem capacidade contributiva porque não prestam serviços que possam ser qualificados como atividade econômica, nem tampouco tomam parte no mercado econômico.¹¹⁹

Na mesma linha de raciocínio, SCHOUERI argumenta que os recursos do ente estatal imune, quando o mesmo presta serviço público em sentido estrito, não se apresentam disponíveis para contribuir com os gastos comuns da coletividade.¹²⁰

Não destoam os ensinamentos de JARACH que, ao defender a ausência de capacidade contributiva como o verdadeiro pressuposto da proibição de imposição mútua entre as entidades públicas, assevera que:

A capacidade contributiva significa apreciação por parte do legislador de que o fato econômico que se verificado para o sujeito lhe permite subtrair uma soma de dinheiro de suas necessidades privadas para destiná-la a contribuir aos gastos públicos. Mas estes conceitos básicos do fato imponível não possuiriam sentido se o fato imponível se atribuisse ao Estado ou às entidades públicas ou às dependências delas. As situações ou as atividades econômicas das mesmas nunca representam capacidade contributiva porque toda a riqueza do Estado já serve diretamente às finalidades públicas e seria sem sentido atribuir-lhe uma capacidade de contribuição às finalidades para as quais toda sua atividade e sua existência estão destinadas.¹²¹

Com razão o jurista ítalo-argentino. Se o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é sempre uma situação relacionada à riqueza excedente do contribuinte, então não há sentido algum em se exigirem impostos dos organismos estatais, porquanto todos os

¹¹⁸ Imperioso registrar o ponto de vista adverso de CARRAZA (**Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 767), para quem basta à pessoa administrativa, mediante delegação legal, prestar serviço público ou executar poder de polícia para fazer jus à imunidade recíproca, pouco importando se o delegatário auferir preços, tarifas ou taxas do usuário, uma vez que, nesses casos, a contraprestação nunca é adequada, pois a empresa estatal não determina livremente o valor da remuneração, que é regulado por lei (no caso das taxas) ou por ato do Poder Executivo (no caso dos preços ou tarifas). Concordamos com o referido autor apenas no tocante às taxas, porque, quanto aos preços e tarifas, entendemos que o resarcimento levado a efeito por esses expedientes implica a “transferência do encargo ao usuário do serviço público, por meio da integração ao custo, não recaindo, em última análise, sobre o erário a assunção de tal valor” (SOUSA, Ercias Rodrigues. **Imunidades tributárias na Constituição Federal** [...]. Curitiba: Juruá, 2003, p. 131-132).

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 225.

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 314.

¹²¹ JARACH, Dino. **O fato imponível**: teoria geral do direito substantivo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 205.

seus recursos encontram-se afetados ao custeio dos serviços públicos e demais atividades essenciais para a realização dos seus objetivos institucionais.

5.4 Alcance da expressão “patrimônio, renda ou serviços”

Frise-se, de início, que os efeitos da imunidade intergovernamental recíproca recaem tão-somente sobre os impostos, não atuando sobre as taxas e contribuições de melhoria, nem sobre as contribuições especiais, salvo se o tributo, embora com nomenclatura diversa, assumir juridicamente a feição de imposto (o que sói ocorrer com os empréstimos compulsórios).¹²²

Questão bastante ventilada na jurisprudência e doutrina diz respeito ao significado da expressão “patrimônio, renda ou serviços”, buscando saber se a imunidade recíproca refere-se a todas as espécies de impostos ou somente àquelas que, segundo classificação do Código Tributário Nacional, dirigem-se nominalmente ao patrimônio, renda ou serviços.

Dando prevalência à exegese ampliativa, o Pretório Excelso já decidiu no sentido de que não há que se invocarem critérios de classificação de impostos adotados por normas infraconstitucionais a fim de se restringir o alcance de regra imunitória, pois o que importa perquirir é se o patrimônio da entidade sofre desfalques financeiros em virtude da aplicação de determinado imposto (RE nº 203.755/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 08/11/96).

Com base nesse posicionamento, aquela Corte afastou a incidência de IOF sobre recursos aplicados no mercado financeiro por prefeitura do município de Hortolândia/SP (RE nº 213.059/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 27/02/1998).

A doutrina pátria, de uma maneira geral, acena para o mesmo entendimento esposado pela Corte Constitucional.

TORRES, por exemplo, afirma a impossibilidade de se condicionar o alcance da imunidade recíproca - instituto de índole constitucional, e que vem desde 1891 - às

¹²² NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 253. Importa destacar, na esteira do magistério de COSTA, que os empréstimos compulsórios podem assumir as feições de quaisquer das espécies tributárias: imposto, taxa ou contribuição de melhoria, sendo certo que normalmente ele adquire as características de imposto, nos casos em que seu fato gerador não corresponda a uma atuação do Estado. Em tais hipóteses, a imunidade intergovernamental recíproca deve contemplar tal tributo, a fim de afastar a sua incidência sobre os organismos estatais (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60).

definições da codificação superveniente,¹²³ ao passo que CARRAZA vale-se de argumento diverso para chegar à mesma conclusão: quando a Constituição, em seu art. 150, inc. VI, “a”, atine a patrimônio, rendas e serviços, utiliza-se de linguagem da Economia, segundo a qual todos os impostos são incidentes sobre algum daqueles três campos econômicos.¹²⁴

Vê-se, portanto, que os conceitos de patrimônio, rendas e serviços públicos possuem significação expansiva, de modo que a imunidade mútua é aplicável a todo e qualquer imposto do sistema tributário, independente de sua nomenclatura.

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, p. 203.

¹²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, 764.

6. O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

6.1 Impostos diretos e indiretos: fragilidade da distinção baseada no critério da repercussão econômica

A translação do encargo tributário é fenômeno que há muito tempo constitui objeto de exame em múltiplas áreas do conhecimento, sendo notória a preocupação de diversos estudiosos (juristas, economistas, financistas, etc.) em analisar detidamente a matéria, dela extraindo dados e conclusões pertinentes ao objeto do respectivo ramo científico.

Na doutrina jurídica pátria, o evento é geralmente explicado por meio da distinção dos impostos em diretos e indiretos, segundo o critério da repercussão do ônus econômico do tributo (não obstante haja diversos outros critérios para tal classificação).¹²⁵

Assim, segundo lição clássica,¹²⁶ seriam diretos aqueles impostos cujo sujeito passivo indicado em lei - obrigado, portanto, ao recolhimento do tributo - é também a pessoa que arca com a carga econômica da exação.

Ou seja, em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte de direito (aquele legalmente obrigado a pagar o imposto) e contribuinte de fato (quem sofre o impacto financeiro do tributo).

Para ilustrar a definição de imposto direto, a doutrina costuma citar o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, pois o próprio contribuinte que apresenta à Receita Federal a declaração de rendimentos é quem paga o tributo calculado com base nas informações prestadas no referido documento.

De outro giro, impostos indiretos corresponderiam àquelas situações em que a pessoa legalmente obrigada ao pagamento do imposto não é a mesma que efetivamente

¹²⁵ Além do critério da repercussão econômica, há também o critério do lançamento (segundo o qual seriam diretos os impostos sujeitos a lançamento e indiretos os não sujeitos a lançamento), da temporalidade do fato gerador (impostos diretos teriam por fato gerador situações permanentes, duráveis ou contínuas no tempo, ao passo que os indiretos corresponderiam a atos ou fatos intermitentes, isolados ou instantâneos), ficção legal (seriam indiretos aqueles impostos que a lei designasse, e diretos os demais), entre outros critérios. Vide, a propósito, MORSCHBACKER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Síntese, 1978, p. 26-27.

¹²⁶ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 73.

assume o encargo financeiro da imposição fiscal, pois trata de repassar o custo do tributo para terceiros.

São bastante mencionados os exemplos do comerciante que recolhe o ICMS devido pela venda da mercadoria, mas embute o valor do imposto estadual no preço cobrado do adquirente, bem como do fabricante que adiciona ao custo de produção do bem industrializado o valor correspondente ao IPI. Nesses casos, é dito que o contribuinte de fato é sempre o consumidor final da mercadoria comercializada ou do produto industrializado, pois é ele quem suporta, na prática, o encargo tributário.

É certo, contudo, que a classificação dos impostos em diretos e indiretos baseada unicamente no critério da repercussão econômica é bastante frágil, tanto que refutada por considerável parcela da doutrina que a considera assente em critérios puramente econômicos, destituída, portanto, de valor jurídico.¹²⁷

Isso porque pode ocorrer de um imposto tradicionalmente visto como direto, tal como o imposto de renda, transformar-se em imposto indireto. Suficiente, para tanto, pensar que uma sociedade empresária, devedora de imposto de renda sobre o seu lucro líquido, possa compensar o impacto financeiro decorrente de eventual recrudescimento da alíquota daquele imposto por meio do aumento imediato do preço das mercadorias que comercializa.

O contrário também é plenamente possível: um imposto tido como indireto, como o ICMS, pode não repercutir se o comerciante decide, em face da elevação de alíquota do referido tributo estadual, suportar a carga fiscal adicionada a fim de manter a clientela ou evitar que os consumidores passem a adquirir produto alternativo, ou, ainda, desfazer-se rapidamente das mercadorias em estoque.

Portanto, conforme a conjuntura econômica e as leis de mercado, um mesmo imposto pode ser considerado, segundo o critério da repercussão, como direto ou indireto, conforme ensina BALEIRO:

(...) bem cedo compreenderam os financistas a precariedade de uma classificação que reposa em fenômeno versátil como o da repercussão e absorção dos tributos. Desde que esses efeitos dependem das leis de

¹²⁷ Ver, por todos, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 143.

formação de preços e de outras condições, o mesmo imposto ora seria direto, ora indireto, conforme as circunstâncias de mercado.¹²⁸

MORSCHBACKER, adotando o mesmo pensamento, afirma que:

É realidade hoje inconteste, ínsita na própria natureza dos fatos econômicos que lhes servem de campo de pouso, que todos os impostos, senão quase todos, dentro das condições habituais de mercado em que foram postos, costumam ou tendem a repercutir economicamente, através dos mecanismos mais variados.¹²⁹

De fato, o vendedor não repercute apenas o ICMS e o IPI das mercadorias que comercializa, mas também integraliza no preço de seus produtos valores correspondentes ao imposto de renda sobre o lucro auferido por sua empresa, ao IPTU incidente sobre o imóvel que abriga o seu estabelecimento comercial, ao IPVA cobrado dos veículos utilizados em seu negócio, e assim por diante.

Quando muito se poderia falar, valendo-se de dados da ciência das finanças, em impostos que tendem, ou não, a repercutir economicamente, ou impostos com maior ou menor probabilidade de transferirem o ônus fiscal, o que não basta para impedir o insucesso da classificação com fulcro em parâmetros econômicos, que fatalmente sucumbe diante da realidade empírica.

Como bem ressaltado por BALEIRO, então ministro do STF, a existência de repercussão econômica do tributo constitui matéria de fato, apreciável em caso concreto.¹³⁰

Não se deseja, no entanto, propugnar pelo abandono da classificação dos impostos em diretos e indiretos, mesmo porque ela revela possuir grande utilidade prática e didática, achando-se amplamente consagrada, não só na doutrina, como também na jurisprudência e na própria legislação (vide Súmulas nºs. 71, 546, e 591 do STF, bem como art. 166 do CTN).

O que se quer demonstrar é a insuficiência do critério da repercussão econômica para a explicação do fenômeno impositivo indireto, em lugar do qual se sugere a adoção do critério da substituição legal tributária, conforme se verá mais adiante.

¹²⁸ BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 263.

¹²⁹ MORSCHBACKER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Síntese, 1978, p. 34.

¹³⁰ STF, RE nº. 45.977/ES, Rel. Min. Aliomar Baleiro, 2^a Turma, DJ de 22/02/1967.

6.2 Repercussão econômica e jurídica

A melhor formulação jurídica acerca do fenômeno da repercussão tributária, por sua acuidade científica e nitidez conceitual, vem da pena de BECKER, o qual procura enxergar o evento sob dois enfoques perfeitamente distintos e independentes um do outro, originando-se, com isso, os conceitos de repercussão econômica e repercussão jurídica do tributo.

A primeira, segundo leciona o mestre gaúcho, consistiria no seguinte: para satisfazer a prestação tributária, o indivíduo sofre um ônus consistente na perda de certa quantia pecuniária. Tal encargo suportado, no plano econômico, poderá ser transmitido, parcial ou totalmente, a outros indivíduos com os quais o primeiro mantiver relações econômicas ou jurídicas. Estes últimos, por sua vez, poderão agir da mesma maneira, em ordem a repercutir o ônus, no todo ou em parte, sobre outras pessoas; e assim sucessivamente, até que exista uma pessoa impossibilitada de passar o gravame adiante, suportando em definitivo o ônus decorrente da imposição fiscal.¹³¹

Pode-se, então, definir a repercussão econômica do tributo como sendo o fenômeno da “trajetória do ônus econômico do tributo que vai sendo transferido, sucessivamente, no todo ou em parte, sobre uma ou mais pessoas”.¹³²

Adiante, BECKER busca enquadrar o fato econômico nos átrios do Direito, imprimindo-lhe uma conceituação eminentemente jurídica.

É dizer, para o referido doutrinador, a repercussão jurídica corresponde ao direito atribuído ao sujeito passivo da relação tributária, por meio de regra jurídica, de repassar o ônus econômico do tributo a outrem, o que pode ocorrer de duas maneiras: por reembolso (em que o crédito que o sujeito passivo possui em face de alguém, por força de certo negócio jurídico, é acrescido do valor do tributo) ou por retenção (na qual o débito que o sujeito passivo possui diante de certa pessoa, em razão de determinado contrato, é diminuído no valor correspondente ao tributo).

Para ilustrar as duas modalidades possíveis de repercussão jurídica, BECKER traz o exemplo do fabricante que, ao vender certo produto a alguém, adiciona ao crédito que ele possui em face deste, em razão do preço do bem vendido, o valor do imposto

¹³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 564-565.

¹³² Op. cit., p. 566.

pago por aquele primeiro (repercussão jurídica por reembolso), bem como o caso da sociedade anônima que retém, na fonte pagadora da parcela de lucro devida ao acionista, o imposto de renda incidente sobre o dividendo (repercussão jurídica por retenção).

Tem-se, por conseguinte, a existência de duas relações jurídicas distintas: uma, de natureza tributária, surgida após a ocorrência do fato descrito na hipótese de incidência do tributo, integrada pelo Estado, no pólo ativo, e pelo contribuinte de direito, no pólo passivo, cujo objeto é a prestação tributária; e outra, de índole privada, constituída pelo contribuinte de direito, no pólo ativo, e pelo contribuinte de fato (que somente poderá ser considerado como tal se suportar definitivamente o ônus econômico do tributo), no pólo passivo, cujo objeto corresponde ao direito de crédito que aquele primeiro possui em face deste.

Note-se que, segundo o conceito de repercussão jurídica apresentado por BECKER, há a necessidade de que a lei preveja mecanismos para promover o direito de reembolso ou retenção¹³³ do contribuinte *de jure*.

Em outras palavras, para aquele autor, a repercussão jurídica depende da edição de regra infraconstitucional que viabilize a sua efetivação.

No entanto, segundo salienta MACHADO, o único imposto que prevê expressamente o direito de reembolso é o IPI, pois quanto a ele a legislação dispõe que o valor incidente sobre a operação seja destacado e somado ao valor da mercadoria,¹³⁴ cujo total será pago pelo adquirente, ou seja, o sujeito que recolhe o IPI é resarcido mediante acréscimo da despesa do imposto ao preço do bem industrializado.

Já no que se refere ao ICMS, explica o mencionado autor que não há previsão legal expressa que autorize o reembolso desse imposto estadual, já que ele é calculado e integrado ao preço do produto, sendo destacado somente para fins de controle

¹³³ A rigor, apenas o direito de reembolso configura hipótese de repercussão jurídica, uma vez que o sujeito que “retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não retiver). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias” (NAVARRO COËLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 707).

¹³⁴ Importante lembrar que mercadoria não é todo e qualquer bem móvel, mas somente aquele que se destina à prática de operações mercantis, ou seja, destinado ao comércio em geral (CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 43).

fiscal, isto é, “não há destaque em separado a acrescer ao preço da mercadoria, pois o valor correspondente ao tributo já faz parte do preço do produto”.¹³⁵

De todo o modo, a existência de regra jurídica emanada do legislador ordinário regulamentando o exercício do direito de reembolso do contribuinte de direito é questão que perde importância, notadamente em face do IPI e ICMS, impostos relativamente aos quais há autorização constitucional para o repasse do ônus fiscal, assunto que será mais bem explorado nas linhas que se seguem.

6.3 A imposição fiscal via direta ou indireta segundo o critério da substituição legal tributária

Como visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva estabelece que os impostos somente devam incidir sobre os fatos que revelem sinais ou indícios de riqueza (o que significa que ao legislador é vedado, por exemplo, escolher como fato gerador a utilização de oxigênio pelas pessoas, pois essa situação é totalmente destituída de conteúdo econômico, pelo que o indivíduo que a realiza não denota qualquer sinal de prosperidade).

Nesse diapasão, para compor a hipótese de incidência da regra jurídica tributária, o legislador escolhe situações materiais que representem signos presuntivos de renda ou capital de dado indivíduo.¹³⁶

Geralmente, o sujeito eleito pela norma fiscal para figurar no pólo passivo da relação tributária é o mesmo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.

Em outros termos, o legislador deve, em princípio, escolher como sujeito passivo a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada pela ocorrência do fato gerador.¹³⁷

A fim de ilustrar tal assertiva, pense-se que o indivíduo legalmente obrigado ao pagamento do IPTU (contribuinte de direito, portanto) é, em geral, quem possui o título de

¹³⁵ MACHADO, Eduardo Muniz. **A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 12, nº 57, julho-agosto de 2004, p. 82.

¹³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 582.

¹³⁷ “(...) o sujeito indicado no aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, titular da capacidade contributiva a ser apreendida, deve refletir-se, necessariamente, naquele ao qual incumbe arcar, efetivamente, com o gravame tributário” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66).

propriedade do imóvel urbano, pois tal fato jurídico consubstancia símbolo demonstrativo de capacidade econômica que legitima a instituição daquela exação.¹³⁸

Tem-se, nesse caso, que a imposição fiscal é por via direta, pois há identidade entre o contribuinte de direito e o sujeito que manifesta, por meio do patrimônio, sinal presuntivo de riqueza da hipótese de incidência tributária.

Dito isso, duas questões devem ser abordadas.

Por primeiro, a tributação é considerada direta se, e somente se, o contribuinte de direito e o sujeito que manifesta a capacidade contributiva confundem-se na mesma pessoa, pouco importando se o contribuinte *de jure* é também o contribuinte de fato, vale dizer, é quem sofre definitivamente o impacto financeiro da exação.

Por segundo, mesmo na hipótese de tributação direta há a possibilidade de se repercutir economicamente o ônus fiscal. Valendo-se do mesmo exemplo, se o proprietário decide alugar o seu imóvel e, no contrato de locação, existir cláusula estipulando a obrigação de que o locatário arque com o pagamento do IPTU, então há, nesse caso, transferência do encargo econômico tributário pelo proprietário (contribuinte de direito) ao locatário (contribuinte de fato).

Porém, essa situação em nada altera a estrutura da relação tributária, mesmo porque o proprietário locador continuará demonstrando capacidade econômica. Essa a inteligência do art. 123 do CTN, o qual dispõe que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Não seria desacerto, então, dizer-se que, na imposição fiscal via direta, há presunção jurídica de que o contribuinte de direito é quem suporta definitivamente o ônus do tributo, embora nem sempre isso se verifique na prática.

Por outro lado, pode ocorrer de não haver coincidência entre o sujeito passivo da obrigação tributária e a pessoa portadora dos indícios de riqueza que justificam a imposição fiscal.

¹³⁸ Destaque-se que o art. 32 do CTN prevê, ao lado da propriedade, o domínio útil e a posse como fatos-signos presuntivos da hipótese de incidência do IPTU. Quanto ao domínio útil, isso facilmente se explica pela constatação de que o enfiteuta, possuindo o direito de possuir, usar, gozar e até de alienar a coisa, é um quase proprietário, sendo, pois, quem demonstra capacidade contributiva. Quanto à posse, não é qualquer possuidor que deve ser contribuinte do IPTU, mas apenas aquele que exercita a posse com *animus dominii* (intenção de ser o dono da coisa), como na hipótese do promitente adquirente de imóvel ou da posse *ad usucaptionem* (ver STJ, RESP nº 681.406/RJ, Rel. Ministro José Delgado, 1^a Turma, julgado em 07.12.2004, DJ 28.02.2005).

Com efeito, o legislador pode, em lugar do indivíduo que expressa potencialidade econômica, eleger outra pessoa para ser o contribuinte de direito, a fim de substituir aquele no pólo passivo da relação tributária.

Sempre que isso ocorre, desponta o fenômeno da substituição legal tributária, conforme explica BECKER:

Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.¹³⁹

Vê-se, portanto, que o substituído legal tributário é quem realiza o fato-signo presuntivo de riqueza que fundamenta a incidência fiscal, mas, contudo, não toma parte da relação tributária, que contará com a participação de outro indivíduo designado por lei, denominado substituto legal tributário.¹⁴⁰

E quando se elege como sujeito passivo da relação tributária pessoa diversa daquela cuja renda ou capital constitui sinal presuntivo de riqueza da hipótese de incidência, tem lugar o fenômeno da tributação indireta.

Pode-se dizer, então, que, sempre que ocorre substituição legal tributária há imposição fiscal por via indireta.

Por isso, em vez da catalogação dos impostos em diretos ou indiretos, com espeque na existência de repercussão econômica, sugere-se que a classificação repouse na diferenciação do fenômeno impositivo por via direta ou indireta, segundo a ocorrência, ou não, de substituição tributária, a fim de espantar o velho problema consistente em que um imposto enquadrado *a priori* como direto possa vir a repercutir economicamente, ou, então, um imposto pré-concebido como indireto não venha a ocasionar o translado do encargo fiscal.

¹³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 585.

¹⁴⁰ Não se deve confundir a substituição tributária, que ocorre quando “por disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado” (SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1954, p. 67) com o instituto da responsabilidade tributária, que diz respeito aos casos em que “a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte de jure” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 593-594).

Pode-se, então, definir imposição fiscal por via indireta como sendo aquele fenômeno em que o sujeito passivo da relação tributária (contribuinte de direito) não corresponde à pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência seja fato-signo presuntivo, mas àquela ou àquelas antepostas a ela dentro do relacionamento econômico objeto de imposição.¹⁴¹

De se ver que, para a definição de tributação indireta, não importa a ocorrência (ou possibilidade de ocorrência) da repercussão econômica da carga tributária, visto que o relevante é saber se o contribuinte de direito é, ou não, quem expressa capacidade contributiva, é dizer, quem detém os sinais presuntivos de riqueza que fundamentam a instituição do imposto.

Logo, conclui-se que, nos impostos instituídos por via indireta, pelo fato de ser nomeado sujeito passivo cuja capacidade contributiva não é o alvo da tributação, o substituto possui o direito de manter com o substituído relações que lhe permitam resarcir-se da substituição, de modo que a repercussão econômica nessas figuras impositivas é autorizada juridicamente, por força do princípio constitucional da capacidade contributiva.¹⁴²

Ressalte-se, ainda, sob uma ótica estritamente jurídica, que substituído não é sinônimo de contribuinte de fato. O primeiro consubstancia terminologia pertencente ao Direito, que decorre do fenômeno da substituição tributária. O segundo perfaz conceito eminentemente econômico, que advém da observação de que frequentemente ocorre, no mundo dos fatos, a repercussão de certos tributos.

Não obstante, é correto inferir que o substituído tende a ser, na prática, o contribuinte de fato, na medida em que o substituto tributário normalmente não deseja arcar com carga tributária relacionada a uma capacidade econômica juridicamente atribuída a outrem e, por tal razão, costuma exercer seu direito de ressarcimento, no sentido de repassar o encargo fiscal adiante, até chegar ao indivíduo que realiza o fato-signo presuntivo de riqueza.¹⁴³

¹⁴¹ MORSCHBACKER, José. A Restituição dos Impostos Indiretos. Porto Alegre: Síntese, 1978, p. 66.

¹⁴² NAVARRO COÉLHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 691. Afirma, ainda, o autor que, ao exigir a vinculação do responsável ao fato gerador (art. 128, CTN), quis o legislador assegurar a possibilidade econômica ou jurídica de o substituto recuperar-se do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei (*ibidem*, p. 695).

¹⁴³ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, 3^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67.

6.4 Os impostos sobre o consumo e sua sistemática jurídica de incidência indireta

Embora sejam bastante diversificadas as situações materiais escolhidas pelo legislador para a composição da hipótese de incidência dos impostos, é certo que existem apenas três técnicas possíveis de mensuração da capacidade econômica dos indivíduos, de modo que qualquer imposto, em qualquer sistema tributário, é orientado por alguma delas, quais sejam, a renda, o patrimônio ou o consumo.

Quanto a isso, explica MORSCHBACKER:

Esses fatos ou situações da vida social, de cunho econômico, embora juridicizados sob dezenas, centenas ou mesmo milhares de fatos geradores, na realidade eles se resumem em três formas, procedimentos ou técnicas de tributação universalmente utilizadas, correspondendo a três momentos distintos considerados econômica, financeira e politicamente oportunos à imposição ou tributação do setor privado da economia: a percepção da renda; o gasto ou consumo da renda; a capitalização ou o acúmulo da renda.¹⁴⁴

Vê-se, portanto, que a pessoa só é capaz de manifestar signos presuntivos de riqueza e, consequentemente, capacidade contributiva, na medida em que aufera renda, acumula-a, ou a gasta. São essas as três únicas bases econômicas contra as quais se voltam os impostos.

Com relação aos impostos sobre o consumo, certamente que eles constituem medida bastante apropriada da capacidade contributiva, pois a capacidade do indivíduo de gastar (*spending power*), em última instância, determina a dimensão de sua capacidade para participar do custeio das necessidades públicas.¹⁴⁵

Dito isso, indaga-se: por que razão os indivíduos que adquirem uma mercadoria ou usufruem de certo serviço não figuram no pólo passivo da relação tributária, na condição de contribuinte de direito?

BECKER já desde cedo alertara para essa situação, deixando claro que, na imposição fiscal sobre o dispêndio, “o sujeito passivo, teoricamente, deveria ser o consumidor”.¹⁴⁶

¹⁴⁴ MORSCHBACKER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Síntese, 1978, p. 52.

¹⁴⁵ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2987-2988.

¹⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 583.

É que o adquirente ou usuário que se encontra no fim da cadeia econômica de circulação de bens e serviços é aquele cuja renda despendida constitui sinal presuntivo de riqueza do fato gerador, demonstrando, mediante o consumo, possuir capacidade contributiva.

Destarte, a fim de responder aquela indagação, basta rememorar que o legislador pode indicar outra pessoa para ser o contribuinte de direito, em lugar do indivíduo que expressa indícios de riqueza.

Tal fenômeno é nota característica do imposto sobre consumo, uma vez que a instantaneidade e consequente multiplicidade da ocorrência de seu fato gerador no cotidiano motivam o Estado a adotar políticas fiscais no intuito de tornar mais célere e eficiente o sistema de arrecadação dessas espécies impositivas, em nome do princípio da praticidade tributária.¹⁴⁷

Para tanto, desloca-se o momento de recebimento da prestação tributária do final da cadeia econômica para o interior dos ciclos de produção e circulação de riquezas, indicando como sujeitos passivos os industriais, produtores, comerciantes e prestadores de serviços, até por razões concernentes à impraticabilidade de se vincular juridicamente o Estado a cada um dos consumidores.¹⁴⁸

No Brasil, os impostos sobre o consumo¹⁴⁹ (ICMS, IPI e ISS) são impostos instituídos por via indireta, pois o sujeito passivo da relação tributária é sempre pessoa diversa daquela que manifesta, por meio da renda gasta, sinal presuntivo de riqueza da hipótese de incidência (consumidor final).¹⁵⁰

¹⁴⁷ Pedro Mário Soares MARTÍNEZ, que se inclina à classificação tripartida da incidência econômica dos tributos (renda, capital e despesa), entende que os impostos diretos compreenderiam os impostos sobre a renda e sobre o capital, ao passo que os indiretos representariam as exações que recaem sobre o consumo (apud GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo:** o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica. Florianópolis: Momento Atual, 2004, p. 81).

¹⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 583-584.

¹⁴⁹ “São três os impostos sobre o consumo previstos pela Constituição Federal de 1988, cada um atribuído pelo regime de competência a uma das pessoas políticas da federação. São eles o imposto sobre produtos industrializados – IPI, de competência da União Federal; o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, de competência dos Estados e dos Distrito Federal, e também o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, de competência dos Municípios” (ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 65-66).

¹⁵⁰ Discordamos de MACHADO, no ponto em que sustenta que “no sistema tributário brasileiro atual não existe, do ponto de vista jurídico, tributação sobre o consumo”. Adiante, o autor afirma que para haver tributação sobre o consumo, é necessário que o consumidor seja eleito o sujeito passivo da relação tributária, sendo o industrial, comerciante, etc., meros agentes arrecadadores do tributo, como ocorre nos EUA, em que o preço do produto estampado na vitrine aparece sem a inclusão do imposto de vendas, que somente será adicionado ao preço no ato da aquisição da mercadoria (MACHADO, Hugo de Brito. **A tributação sobre o consumo no direito brasileiro.** Revista dos Tribunais, ano 85, v. 734, dez/1996, p. 75 e 78). Realmente, o consumo não

Ora, se por força do instituto da substituição, um terceiro é chamado a ocupar a posição passiva da relação tributária em lugar de outrem, certo é que a capacidade contributiva daquele contribuinte de direito (industrial, comerciante, etc.) torna-se irrelevante, pois o que importa, na hipótese, é perquirir a capacidade contributiva de quem originariamente incumbiria responder pela imposição, ou seja, o consumidor.¹⁵¹

Isso decorre não só do princípio da capacidade contributiva, mas igualmente do princípio da isonomia, eis que não se pode onerar “um sujeito, responsável pelo pagamento de tributo de outrem, senão da mesma forma segundo a qual este seria onerado”.¹⁵²

Pensando nisso, a Constituição consagrou os princípios da não cumulatividade e seletividade do IPI e do ICMS (arts. 153, §3º, incs. I e II e 155, §2º, incs. I e III).

O princípio da não cumulatividade exige a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Trata-se de “método de subtração em que o valor acrescido se obtém deduzindo do imposto a pagar o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período”,¹⁵³ que visa a impedir que “o imposto se torne um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, de prestação dos aludidos serviços e de industrialização de produtos, deixando-os proibitivos”.¹⁵⁴

O princípio da seletividade, por sua vez, considerado como subprincípio da capacidade contributiva, assegura a utilização de alíquotas na razão inversa da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais imprescindível for a mercadoria para a vida do consumidor, tanto menor deverá ser a alíquota correspondente. De outra parte, os produtos considerados

constitui fato gerador de impostos no Brasil, bem como o consumidor não participa da relação jurídico-tributária, mas isso não é suficiente para se afirmar que no sistema tributário nacional o consumo é juridicamente irrelevante. Na verdade, o campo material da renda despendida é, sim, relevante para o Direito, sendo alvo de tributação via indireta, pois a capacidade contributiva visada pelo IPI, ICMS e ISS é sempre a do consumidor final (substituído na relação tributária), e não dos substitutos (fabricante, comerciante, prestador de serviços, etc.), tanto é que o princípio da seletividade norteia a aplicação aqueles dois primeiros impostos, estabelecendo que as suas alíquotas devam ser tanto menores quanto maior for a essencialidade do produto, tendo em vista a capacidade aquisitiva do cidadão consumidor.

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66.

¹⁵² Op. cit., p. 66.

¹⁵³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990, p. 63.

¹⁵⁴ Op. cit., p. 100.

supérfluos devem se submeter a uma tributação mais onerosa, por meio de alíquotas maiores.¹⁵⁵

Conclui-se, pois, que os princípios da não-cumulatividade e da seletividade são demonstrativos de que, na imposição sobre a renda consumida, tributam-se os agentes econômicos, almejando-se, porém, a capacidade contributiva dos consumidores (substituídos na relação tributária).

Com efeito, tais princípios constituem verdadeiras aplicações da capacidade contributiva no âmbito da tributação indireta, pois o que a Carta Magna objetiva com eles é que se leve em conta o potencial econômico do substituído na relação tributária do IPI e do ICMS, vale dizer, do consumidor final.

Nesse sentido, TILBERY afirma que, enquanto na tributação direta baseada na renda auferida, há que se levarem em conta aspectos pessoais do indivíduo, mediante a isenção de um limite mínimo indispensável à subsistência (deduções legais do imposto de renda, p. ex.), na tributação indireta sobre aquisição de produtos de consumo, o princípio da capacidade contributiva atua de modo a considerar aspectos materiais (objetivos) da manifestação da riqueza pela despesa, o que pode ser feito por meio da isenção de produtos indispensáveis ou graduação de alíquotas conforme escala de utilidade do bem ou serviço.¹⁵⁶

Não divergem os ensinamentos de OLIVEIRA:

Mas o princípio da capacidade contributiva aplica-se também aos chamados impostos indiretos (...) Ao estabelecer a não-cumulatividade do IPI e do ICMS (artigos 153, §3º, e 155, §2º, I) e a obrigatoriedade seletividade daquele, também possível neste (art. 155, §2º, III), a Constituição procura mitigar o fenômeno econômico da repercussão tributária visando evitar que se torne impraticavelmente oneroso o consumo de certos bens. Ora, como anota RICARDO LOBO TORRES, “a repercussão do ônus fiscal, como mecanismo vinculado à capacidade contributiva, é assunto também jurídico”, havendo-se que levar em conta o princípio do bem-estar e a capacidade contributiva do consumidor final, como fez notar TILBERY.¹⁵⁷

No mesmo sentido, DERZI assevera que:

Em relação aos impostos que a Constituição Federal, a lei e a jurisprudência classicamente consideram “indiretos” porque entendem, como de sua

¹⁵⁵ LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999, p. 20-21.

¹⁵⁶ TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 2984/3029.

¹⁵⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário**: capacidade contributiva, conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro, Renovar, 1998, p. 85-88.

técnica, o fato de que oneram o consumidor-adquirente do produto ou da mercadoria e não o contribuinte propriamente dito, destacam-se, exatamente, o ICMS e o IPI. Em relação a eles, a Constituição Federal adota dois princípios – o da seletividade e o da não-cumulatividade – que somente podem ser explicados ou compreendidos integralmente pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos – em um ou outro princípio – se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo de preços. E mais, não há apenas uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda uma autorização para a transferência.¹⁵⁸

Conforme conclui a autora, os princípios da não cumulatividade e da seletividade revelam que a repercussão econômica dos impostos sobre o consumo, notadamente o IPI e o ICMS, não é somente um evento autorizado pelo Direito, como também é fato presumido juridicamente.

Reforça tal conclusão o fato de que, para a restituição do indébito tributário relativamente aos tributos incidentes por via indireta, é necessário que o contribuinte de direito demonstre haver suportado o encargo fiscal, ou, então, estar autorizado pelo contribuinte de fato para requerê-la, a bem do princípio da vedação ao enriquecimento sem justa causa (art. 166 do CTN). De se ver que o referido dispositivo do Código Tributário Nacional nada mais faz do que estabelecer a presunção jurídica da ocorrência de repercussão econômica nos impostos sobre o consumo.

Quanto ao ISS, sua repercussão igualmente está autorizada e presumida constitucionalmente, não fosse assim inexistiria razão para tornar imunes ao referido imposto municipal as prestações de serviços para o exterior (art. 156, §3º, inc.II, CF), mormente quando se sabe que o objetivo de tal norma imunitória é diminuir o preço dos serviços nacionais exportados, tornando-os mais competitivos no mercado estrangeiro.

Assim, com fulcro no magistério de NAVARRO COËLHO, pode-se afirmar que o IPI, ICMS e ISS são impostos que apresentam fisionomia jurídica diferenciada, pois foram feitos obrigatoriamente para repercutir, isto é, foram idealizados para transferirem a respectiva carga fiscal ao consumidor final.¹⁵⁹

¹⁵⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 135.

¹⁵⁹ NAVARRO COËLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 816.

Mas não é só. COSTA afirma, com toda a razão, que na relação de substituição tributária, “o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído, e não o regime do substituto, já que este está respondendo por tributo alheio”.

Consequentemente, arremata aquela autora, “se o substituído é imune ou isento, por exemplo, o substituto exercerá os direitos correspondentes”.¹⁶⁰

Não poderia ser diferente. Se a capacidade contributiva do substituído é o fator que justifica a imposição fiscal, a imunidade concedida a ele afasta qualquer possibilidade de exigir-se o imposto do substituto, por ausência de fundamento jurídico para a incidência tributária.

Com efeito, considerando que o fundamento ético-jurídico do imposto é a vontade de captar parcela de riqueza de indivíduo detentor de capacidade econômica, e haja vista que o Estado vale-se desse fundamento para, por vezes, exigir a prestação fiscal de outra pessoa, chamada a ocupar, por razões de ordem prática, o pólo passivo da relação tributária em lugar daquele, tem-se então que, se o Estado manifesta a vontade de não tributar o primeiro (substituído), restará logicamente afastada a própria incidência do tributo, por força do desaparecimento do seu fundamento ético-jurídico, não havendo que se cogitar em exigir imposto do segundo (substituto).

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 66.

7. A IMUNIDADE RECÍPROCA E O FENÔMENO DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIA

7.1 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O tema envolvendo a aplicação da imunidade recíproca quanto aos impostos considerados indiretos, nos casos em que o consumidor final seja entidade pública, não é assunto novo para o Supremo Tribunal Federal, pois o exame da matéria na Corte Constitucional remonta aos anos sessenta.

De fato, o entendimento inicial do Pretório Excelso, e que prevaleceu durante aquela década, era no sentido de afastar a incidência de impostos de consumo quando o adquirente final fosse ente estatal imune, uma vez que sobre este não deveria pesar o encargo econômico presumidamente transferido pelo fornecedor.

Em consequência disso, multiplicavam-se naquela época mandados de segurança intentados contra o Fisco, nos quais os órgãos públicos contestavam a cobrança de impostos incidentes sobre operações de venda de mercadorias por eles adquiridas.

E assim se sucedeu por inúmeras vezes, podendo ser destacados o RMS nº 19.000/SP,¹⁶¹ em que foi afastada a aplicação de impostos de consumo sobre veículos e equipamentos adquiridos, para a limpeza urbana e outros serviços municipais, pela prefeitura de Salvador; RMS nº 17.380/SP,¹⁶² no qual restou elidida a exigência de tributo sobre compra de elevador pela Caixa Econômica Federal; e RE nº 68.450/SP,¹⁶³ em que foi obstada a tributação sobre viaturas e materiais fornecidos ao Departamento de Estradas de Rodagem do Estado da Bahia.

O entendimento, contudo, não era geral e irrestrito. Inspirado pela jurisprudência estadunidense, que fazia a distinção entre atividades estatais de índole governamental (“*governmental character*”) ou privada (“*proprietary character*”), o Tribunal recusava a imunidade recíproca quando constatado que o ente público poderia repassar o ônus fiscal a terceiros. Isso ficou evidenciado no julgamento do RE nº 17.700/SP,¹⁶⁴ em que a Caixa Econômica Federal pleiteava a supressão da cobrança de impostos sobre os veículos

¹⁶¹ Rel. Min. Victor Nunes, 1ª Turma, DJ de 06/09/1968.

¹⁶² Rel. Min. Barros Monteiro, 1ª Turma, DJ de 08/12/1967

¹⁶³ Rel. Min. Aliomar Baleeiro, 1ª Turma, DJ de 29/12/1969.

¹⁶⁴ Rel. Min. Adauto Cardoso, 2ª Turma, DJ de 06/02/1969.

por ela adquiridos. Na ocasião, o recurso foi desprovido porque se considerou que o encargo tributário não recaía ao final sobre a empresa pública, mas sobre os particulares que dela compravam os veículos, já que os automóveis eram destinados pela instituição bancária à venda mediante financiamento.

No entanto, tal posicionamento, favorável à extensão da imunidade mútua ao ente público que se apresentasse como contribuinte de fato, começou a ruir quando do julgamento dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 68.215.¹⁶⁵

A causa versava acerca da inconformidade do Serviço Funerário do Município de São Paulo quanto à tributação de matéria-prima adquirida por aquela entidade autárquica para o fabrico de urnas fúnebres, fornecidas aos parentes por preços módicos.

Embora BALEIRO tenha atentado para o fato de que, no caso em tela, poderia haver o repasse do imposto aos adquirentes dos caixões, tal questão não constituiu o objeto central do debate travado entre os ministros, pois o que se discutia era a possibilidade de a norma imunitória abranger o contribuinte de fato, que não participa da relação tributária.

O Min. Aliomar BALEIRO, ferrenho defensor de uma interpretação ampliativa, sustentou na ocasião que “a exigência de um tributo do qual ela [União] seja contribuinte de facto tem como consequência prática, imediata e inofismável quebrar-se o princípio da imunidade recíproca”.¹⁶⁶

Prevaleceu, contudo, a linha argumentativa desenvolvida pelo Min. Bilac Pinto que, em voto emblemático, deixou consignado, *in verbis*:

(...) tenho para mim que todo o debate aqui travado gira em torno da oposição entre uma realidade econômica e uma forma jurídica. É irrecusável que, do ponto de vista econômico, é a União ou o Município que vai, nesses casos, sofrer a incidência do impôsto, mas eu pergunto se será o caso de se admitir, na discussão do problema da constitucionalidade de uma norma legal, essa oposição entre realidade econômica e forma jurídica”.¹⁶⁷

A partir de então se assistiu a uma mudança diametral de entendimento no Supremo Tribunal Federal, orquestrada pelo Min. Bilac Pinto, o qual, sob o argumento de que não se pode opor a realidade econômica à forma jurídica, passou a rechaçar as hipóteses de aplicação da imunidade intergovernamental ao ente público contribuinte de fato.

¹⁶⁵ Rel. Min. Thompson Flores, Plenário, DJ de 16/04/1971.

¹⁶⁶ Trecho de voto proferido no bojo dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP, Plenário, DJ de 16/04/1971.

¹⁶⁷ Trecho de voto proferido no bojo dos Embargos no Recurso Extraordinário nº 68.215/SP, Plenário, DJ de 16/04/1971.

A ementa transcrita abaixo, da relatoria daquele magistrado, bem reflete a alteração jurisprudencial:

Imposto de Consumo. Imposto sobre produtos industrializados. As Caixas Econômicas Federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de *iure* é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária. A União e suas autarquias somente podem invocar a imunidade recíproca quando se trate de impostos estaduais ou municipais (Embargos no RE nº 69.483/SP, Rel. Min. Bilac Pinto, Plenário, julgado em 30/09/1970, DJ de 27/11/1970).

Mais tarde, no intuito de pacificar o entendimento, a Corte editou a Súmula nº 591: “A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

Atualmente, a orientação do Supremo Tribunal Federal, seguindo a tese de Bilac Pinto, é no sentido de reconhecer a imunidade mútua apenas nos casos em que a entidade pública figurar como contribuinte de direito, não devendo alcançar o contribuinte de fato (vide AI nº 717.793 AgR/PR, Rel. Min. Cármem Lúcia, 1ª Turma, DJ de 17/03/2011, AI nº 629.785 AgR/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 21/05/2010, AI nº 634.050 AgR/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJ de 14/08/2009; AI nº 518.325 AgR/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 30/04/2010; AI nº 671.412 AgR/SP, Rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJ de 25/04/2008).

7.2 Exame da doutrina pátria

Dada a falta de consenso entre os autores no que toca ao alcance da imunidade recíproca na imposição fiscal indireta, notadamente quanto aos impostos de consumo (IPI, ICMS e ISS), é possível encontrar na doutrina duas vertentes interpretativas.

A primeira, denominada formalista, seguindo a tese do Min. Bilac Pinto, considera que a imunidade recíproca só pode ser invocada pela entidade pública quando esta for contribuinte de direito, sendo determinante o fato de a mesma ocupar o pólo passivo da obrigação tributária (ressalvadas as hipóteses do §3º, art. 150, da CF).

A segunda, chamada de materialista, entende que a regra imunitória tem lugar sempre que Estado, embora não integre a relação tributária, for o contribuinte de fato, pois o relevante é a circunstância de o ente imune vir a suportar em definitivo o ônus fiscal.

7.2.1 Vertente formalista

Grande expoente da corrente formalista, Paulo de Barros CARVALHO defende que a imunidade recíproca só deve se estender ao ente imune quando o mesmo participar da relação tributária, não tendo, portanto, relevância jurídica os efeitos econômicos gerados pela incidência fiscal, que eventualmente atinjam o ente imune consumidor, sob pena de serem beneficiados os particulares devedores do imposto.

É o que se depreende da lição ministrada por aquele doutrinador:

Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos 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 da 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.¹⁶⁸

Hugo de Brito MACHADO,¹⁶⁹ comungando do mesmo entendimento, argumenta que a repercussão econômica do tributo é fenômeno alheio ao Direito, hospedando-se na Economia ou na Ciência das Finanças.

Aduz que interessa a relação jurídica que se estabelece entre o industrial ou comerciante e o Fisco, sendo que a ligação entre o adquirente da mercadoria e o fornecedor é de índole meramente contratual.

Afirma, ainda, o referido autor, que o Estado, quando compra um bem ou contrata um serviço, paga um preço, e não um tributo, preço esse que pode incluir o ônus fiscal, assim como pode também incluir vários outros custos, como o salário dos empregados ou aluguel do estabelecimento comercial, e nem por isso seria válido afirmar que haveria pagamento indireto de salários ou de aluguel pelo contribuinte de fato.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 206-207.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 303.

Zelmo DENARI também integra o coro daqueles que afirmam ser o contribuinte de direito o único destinatário do preceito imunitório, chegando a afirmar que o “contribuinte de fato é apenas um eufemismo que designa pessoa estranha à relação jurídica tributária, qual seja, o consumidor”.¹⁷⁰

Na mesma direção seguem, entre outros, Ricardo Lobo TORRES¹⁷¹ e Luiz Emygdio F. da ROSA JUNIOR.¹⁷²

Diante do exposto, podem ser assim sintetizados os principais argumentos apresentados pelos adeptos da corrente formalista:

1) A repercussão tributária e o contribuinte de fato são elementos eminentemente econômicos e, portanto, estranhos ao Direito, não possuindo relevância jurídica. Dessarte, no embate entre a forma jurídica e a realidade econômica, deve sempre prevalecer aquela (primazia do princípio da legalidade);

2) A imunidade deve abranger somente quem participa da relação jurídica tributária. Logo, se o contribuinte de fato não possui qualquer vínculo com o ente tributante, não deve ser protegido pelo preceito imunitório;

3) Estender os efeitos da imunidade recíproca ao contribuinte de fato significaria libertar o contribuinte *de jure* do dever de realizar a prestação tributária, o que contraria a teleologia da norma constitucional, que não deve ser invocada para benefício de particulares (haja vista, p. ex., a proibição de se exonerar o promitente comprador de imóvel público);

4) Não há que se tornar imune quem não paga tributo e, sim, somente um preço; e

5) O preço pago pelo contribuinte de fato pode, ou não, incluir o ônus fiscal, assim como pode abranger diversos outros custos inerentes à atividade negocial, não devendo o alcance da regra imunizante ficar à mercê de contingências dessa natureza.

¹⁷⁰ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo, Atlas, 2002, p. 165.

¹⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 73.

¹⁷² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 210-211.

7.2.2 Vertente materialista

Aliomar BALEIRO é, sem, dúvidas, o principal representante da corrente substancialista.

Sempre imbuído nas lições advindas da experiência estadunidense, o mestre baiano afirma categoricamente ser o contribuinte de fato uma realidade econômica não ignorada pelo Direito.

Para comprovar a assertiva, cita o art. 166 do CTN e a Súmula nº 546 do STF, que expressamente mencionam o fenômeno translativo e o contribuinte de fato, respectivamente.

Além disso, lembra que os efeitos econômicos do tributo são juridicamente reconhecidos quando: a) o promitente comprador é excluído do âmbito de abrangência da imunidade mútua, pois, em que pese o domínio do imóvel permanecer em nome da autarquia vendedora, a esta é permitido transferir o ônus ao particular; e b) o Estado, na condição de agente econômico, sujeita-se ao recolhimento de impostos como IPI e ICMS, uma vez que, nesse caso, terá condições de repassar a carga tributária a terceiros, como o fazem as empresas privadas.

Com base nessas reflexões, BALEIRO argumenta que a circunstância de a lei tributária eleger como sujeito passivo o produtor ou revendedor não pode redundar em automático alijamento da figura do ente imune consumidor, mesmo porque a norma inferior não deve ser utilizada para restringir o alcance da providência constitucional, afeita à consagração de valores políticos da mais alta relevância na ordem constitucional.

É o que se depreende dos excertos abaixo transcritos:

(...) a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer ardil técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do vendedor. Este é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte de iure transferir o ônus fiscal para o comprador. Se a compra é realizada por uma pessoa de direito público, para seu uso, ela padece, em tal caso, o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente. O

legislador ordinário, no caso, teve a simplicidade do rei Canuto: - ordenou ao mar que recuasse, a fim de ele passar a pé.¹⁷³

Conclui o renomado autor que, se a entidade imune, como contribuinte de fato, sofre efetivo desfalque financeiro em seu patrimônio, então “nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sob a forma jurídica”.¹⁷⁴

Misabel Abreu Machado DERZI igualmente milita em prol de uma visão concreta e substancial, dando ênfase na interpretação teleológica que deve sempre pautar a aplicação da norma imunitória.

Defende, assim, não haver que se cogitar em interpretação econômica, pois a questão da transferência do ônus fiscal, quando considerada à luz de valores e princípios fundamentais, convola-se em critério jurídico, já que qualquer dado da realidade é passível de adquirir significado jurídico na medida em que a lei ou a Constituição a eles se refira.¹⁷⁵

A autora cita o caso do IPI e do ICMS, os quais, orientados pelos princípios da não-cumulatividade e seletividade, têm a sua transferência constitucionalmente presumida e autorizada.

Endossando tal entendimento, Regina Helena COSTA assevera que as atividades públicas essenciais do ente imune não podem ser atingidas “nem pela exigência de imposto direto, nem pela repercussão econômica decorrente de imposição indireta”.¹⁷⁶

Não diverge a orientação firmada por Sacha Calmon NAVARRO COÊLHO que, reformando seu antigo posicionamento, houve por bem recepcionar as ideias de BALEIRO, realçando o fundamento da ausência de capacidade contributiva do Estado:

A tese de Baleiro sobre o contribuinte de fato, quando este é pessoa jurídica de Direito Público territorial ou não territorial, seduz-nos. Aí, seja qual for o imposto, quando o estado é “contribuinte de fato” (consumidor final de bens e serviços), torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a outra. Ora, elas não têm capacidade contributiva. E a Constituição manda

¹⁷³ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 466.

¹⁷⁴ BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 468.

¹⁷⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 134.

¹⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias** [...]. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 153.

que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, exclusive das políticas.¹⁷⁷

CARRAZA igualmente simpatiza com a vertente materialista, defendendo que o ente municipal, quando adquire energia elétrica para prestar o serviço de iluminação pública, é imune ao ICMS que vem integrado no preço da fatura,¹⁷⁸ apesar de o STF possuir entendimento contrário no sentido de que a imunidade, no caso, é incabível, dado que o sujeito passivo é a concessionária prestadora do serviço de fornecimento de energia.¹⁷⁹

Também já se pronunciaram a favor da exegese materialista, dentre outros, Geraldo ATALIBA¹⁸⁰ e Ruy Barbosa NOGUEIRA.¹⁸¹

Portanto, as ideias basilares da corrente substancialista podem ser resumidas assim:

1) A repercussão econômica do tributo é fato reconhecido pelo Direito, possuindo significado jurídico;

2) Há uma evidente incoerência daqueles que defendem a irrelevância jurídica da repercussão do ônus fiscal, uma vez que o fenômeno encontra-se alojado na *ratio* de diversas normas jurídicas, constitucionais e infraconstitucionais, como os princípios da não-cumulatividade e seletividade e o art. 166 do CTN, que estabelece os requisitos para a repetição de indébitos dos tributos tidos como indiretos;

3) A interpretação material da imunidade recíproca, longe de ser econômica, corresponde a uma exegese teleológica, pois a aplicação da norma imunitória deve servir aos valores e princípios fundamentais que informam seu conteúdo e sentido;

4) Deve ser conferido sentido amplo à expressão “patrimônio, renda ou serviços”, de modo a obstar que a imposição fiscal, direta ou indireta, ocasione desfalques financeiros ao patrimônio dos entes imunes, que possam vir a prejudicar o desempenho de suas atividades públicas essenciais; e

¹⁷⁷ NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 257.

¹⁷⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 766.

¹⁷⁹ AI nº 805.295 AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJ de 18/02/2011.

¹⁸⁰ Apud COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias [...].** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 150.

¹⁸¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Impostos diretos (IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF) – impostos indiretos (IPI, ICMS, IE e II) [...],** p. 12-15.

5) A imunidade recíproca é norma de *status* constitucional cuja abrangência não pode ser limitada pela técnica legislativa adotada por diplomas inferiores.

8. CONCLUSÃO

Após exame percuciente, na jurisprudência e na doutrina, do problema relativo ao alcance da imunidade recíproca na imposição fiscal indireta, constata-se que a melhor exegese é aquela adotada pela corrente substancialista, que pugna pela aplicação da imunidade recíproca quando o ente público, não obstante alheio à relação jurídica tributária, for o consumidor final.

Com efeito, tal interpretação conduz a resultados que prestigiam os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do federalismo/autonomia municipal, que são os fundamentos axiológicos da regra imunitória.

De início, forçoso reconhecer que o princípio da capacidade contributiva configura o argumento jurídico mais poderoso para o sustento da interpretação material, pois, diversamente do fundamento calcado na proteção ao regime federalista, independe de análise da ocorrência, em caso concreto, de repercussão econômica do tributo e consequente existência de desfalque financeiro ao patrimônio público.

Como se pretendeu demonstrar ao longo do trabalho, no caso dos impostos sobre o consumo (IPI, ICMS e ISS), ocorre o fenômeno da substituição legal tributária, em que a lei alça à condição de sujeito passivo da obrigação fiscal outro indivíduo que não aquele que manifesta, por meio da renda gasta, a capacidade contributiva.

De fato, os princípios da não-cumulatividade e da seletividade bem revelam que o alvo da tributação, nos impostos sobre o dispêndio, não é a capacidade contributiva dos agentes econômicos (industrial, produtor, comerciante, prestador de serviço, etc.), mas a do consumidor final dos bens ou serviços.

Com efeito, trata-se de espécies impositivas que não foram feitas para serem suportadas pelos agentes de produção ou de circulação de riquezas, vale dizer, não foram idealizadas para onerar a produção ou o comércio¹⁸² (não obstante a denominação legal), mas, sim, o consumo, por meio de autorização (e presunção) jurídica de que haja transferência sucessiva do ônus financeiro do tributo até atingir a pessoa posicionada ao fim da cadeia econômica.

¹⁸² DERZI, Misabel Abreu Machado; NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 19.

Tanto é verdade que, no caso do IPI, o direito de reembolso do contribuinte *de jure* é previsto de forma expressa na legislação, uma vez que o valor incidente sobre a operação é destacado e adicionado ao valor do produto (repercussão jurídica).

Porém, mesmo nos casos em que o direito de reembolso não esteja regulamentado no ordenamento, como parece ser a hipótese do ICMS, permanece intocável o direito de o agente econômico, por força do princípio da capacidade contributiva, valer-se de mecanismos para ser resarcido em virtude da substituição (v.g., considerar o custo do imposto para fins de composição do preço da mercadoria), tendo em vista que, também em decorrência do princípio da igualdade, ninguém é obrigado a arcar financeiramente com impostos atribuídos à capacidade contributiva de outrem.

Assim, resta evidente que a capacidade contributiva a que visam o IPI, ICMS e ISS é sempre a do consumidor final, independente de o agente econômico exercitar, na prática, o seu direito de reembolso (como visto, pode o empresário, ao invés de repercutir a carga fiscal, querer suportá-la, em virtude de circunstâncias de mercado).

Tem-se, então, que o consumidor final, na qualidade de substituído tributário, deve necessariamente possuir capacidade contributiva para que se legitime a imposição fiscal indireta, pois é contra a sua capacidade contributiva (e não contra a do industrial, comerciante, etc.) que se volta tal tributação.

Assentadas essas premissas, conclui-se que o Estado, quando consome bens ou serviços relacionados às suas finalidades institucionais, não tem aptidão para ser substituído nas relações tributárias concernentes aos impostos sobre o consumo, pelo simples fato de que não possui capacidade contributiva que fundamente a incidência de tais espécies impositivas.

Assim, deve ser afastada a incidência de IPI, ICMS e ISS toda a vez que o ente imune for o consumidor final, pois não deve haver tributação onde inexiste capacidade contributiva (note-se que esse raciocínio aplica-se também às pessoas imunes não estatais, tais como sindicatos, partidos políticos e entidades filantrópicas, que, em princípio, são igualmente destituídas de potencialidade econômica).

De outro giro, é perfeitamente admissível negar a imunidade recíproca ao ente imune quando este for contribuinte de direito nas atividades industriais ou comerciais exercidas em regime de direito privado, pois, em tais hipóteses, ele atua como substituto tributário, possuindo o direito, como qualquer empresa privada, de repassar o gravame fiscal

ao consumidor final, cuja capacidade contributiva é objetivada pela exação. Essa, aliás, a *ratio* do art. 150, §3º, da Constituição.

Ressalte-se que não se trata de defender a aplicação da imunidade recíproca para beneficiar o particular eleito como contribuinte de direito, como argumentam os adeptos da interpretação formal.

Cuida-se, ao revés, de se afastar a ocorrência de tributação desprovida de fundamento ético-jurídico que a justifique, vale dizer, sem seu pressuposto necessário: a existência de capacidade contributiva.

Há quem entenda que somente seria possível afastar a incidência de IPI ou ICMS nas situações em que o adquirente da mercadoria é ente imune se a lei contemplasse o consumidor como sujeito passivo da relação tributária, a exemplo do que acontece nos Estados Unidos quanto ao imposto sobre vendas.¹⁸³

No entanto, razão assiste a BALEIRO quando afirma que a técnica legislativa aplicada aos impostos sobre o consumo não deve ser usada como argumento para se restringir o alcance da imunidade recíproca.

A norma imunitória possui assento constitucional, servindo, pois, a valores e princípios da mais alta significância na ordem jurídico-constitucional. Sua eficácia não pode ficar na dependência de medidas ligadas à praticidade fiscal. Se, por razões de eficiência arrecadatória, a lei nomeia um terceiro para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária em lugar do consumidor, tal circunstância não é apta a impedir que a providência constitucional estenda seus efeitos à pessoa imune substituída que revela não possuir capacidade econômica para o lastreio da imposição fiscal.

Não se trata, portanto, de oposição da realidade econômica à forma jurídica, como querem os integrantes da corrente formalista, mas de impossibilidade de opor-se a forma jurídica escolhida pelo legislador ordinário ao princípio constitucional da capacidade contributiva, que não admite a incidência de impostos sem que existam signos presuntivos de riqueza por parte daquele cuja capacidade econômica é visada (consumidor final).

Por tal razão, por força da imunidade intergovernamental recíproca, toda a vez que o ente público imune comparece como consumidor final de bens e serviços, desfalece

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **A tributação sobre o consumo no direito brasileiro.** Revista dos Tribunais, ano 85, v. 734, dez/1996, p. 78. Idem. **Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 2, nov/1995, p. 34.

a pretensão do Fisco de exigir o respectivo recolhimento de IPI, ICMS ou ISS do substituto tributário, dada a inequívoca ausência de capacidade contributiva por parte do substituído.

Por outro lado, é possível se chegar à mesma conclusão valendo-se de fundamento diverso, com base na proteção ao princípio do federalismo.

No entanto, tal linha argumentativa exige percorrer raciocínio jurídico diferente, consistente na demonstração de que o ente imune, mais do que substituído, é também o contribuinte de fato, isto é, vem suportando em definitivo o encargo econômico dos tributos incidentes sobre as operações de aquisição de bens ou contratação de serviços utilizados no exercício de suas funções públicas.

Mais do que isso, é necessário também, para se invocar vulneração ao regime federal, comprovar-se que os efeitos da repercussão tributária atuam de forma a malferir a autonomia financeira da entidade estatal imune, mutilando substancialmente os seus recursos financeiros e, por isso mesmo, impossibilitando-lhe o cumprimento adequado das competências materiais constitucionalmente conferidas.

Mostra-se ser esse o caso da cobrança de ICMS sobre a energia elétrica utilizada pelos Municípios para a prestação do serviço de iluminação pública. No caso vertente, as concessionárias, permissionárias ou autorizadas, na condição de contribuinte de direito, recolhem antecipadamente o imposto estadual e incluem na fatura a ser paga pelo ente municipal o valor correspondente ao ICMS incidente sobre a operação. Não seria ilícito afirmar que, na hipótese, existe clara repercussão jurídica do tributo, pois o imposto é cobrado como um *plus* ao preço da tarifa.¹⁸⁴

Tal situação, *prima facie*, representa clássico exemplo de como a negativa de aplicação da imunidade recíproca no âmbito da tributação indireta pode ensejar afronta ao princípio federativo, pois se trata de hipótese em que a ação fiscal de um ente federativo (Estado) prejudica a autonomia financeira do outro (Município), comprometendo os seus meios de ação (nos dizeres da Marshall, o poder de tributar envolve também o poder de destruir).

Em síntese, a imunidade recíproca tem o condão de afastar a incidência de impostos instituídos por via indireta sempre que o ente público imune seja o consumidor final. Para subsidiar essa conclusão, apresentam-se dois argumentos: a ausência da capacidade

¹⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62, nov/2000, p. 75.

contributiva da pessoa estatal que se posiciona como substituída legal tributária nos impostos sobre o consumo; e afronta ao princípio federativo, mediante a constatação de que a entidade pública é contribuinte de fato, pois suporta definitivamente o ônus econômico tributário e, consequentemente, priva-se de recursos financeiros a bem de outro ente tributante, recursos esses que poderiam ser empregados para o custeio de suas atividades públicas institucionais.

Diante de todo o exposto, seja sob o fundamento da ausência de capacidade contributiva do ente público imune, visto pelo mecanismo da substituição legal tributária, seja sob o fundamento da necessidade de proteção ao princípio federal, ancorado na análise dos efeitos econômicos perniciosos que a repercussão tributária acarreta ao equilíbrio federativo, forçoso é concluir que o intérprete da imunidade recíproca – se inclinado à exegese teleológica que maximize o potencial de efetividade e concretização dos princípios jurídicos sobrejacentes – não deve jamais cerrar os olhos para os fenômenos da imposição indireta e repercussão tributária, os quais, manifestados em diversas normas constitucionais e infraconstitucionais, acham-se inevitavelmente arraigados no ordenamento pátrio, bem assim impregnados na consciência jurídica geral.

Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2005.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- _____. **Curso de direito tributário:** constituição e código tributário nacional. 1^a ed. São Paulo: Saraiva: 2009.
- _____. **Princípio da capacidade contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DALVI, Luciano. **Direito tributário avançado:** teoria, processo e prática tributária. São Paulo: LTr, 2009.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 8. ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Direito tributário aplicado:** estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- ELIALI, André. **Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais:** questões pontuais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. **Imunidade tributária.** São Paulo: MP, 2005.
- ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS.** São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro.** 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988.** São Paulo: Atlas, 1990.
- GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo:** o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica. Florianópolis: Momento Atual, 2004.
- JARACH, Dino. **O fato imponível:** teoria geral do direito substantivo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário:** o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.
- MACHADO, Eduardo Muniz. **A repercussão jurídica do tributo e a sua influência na restituição do indébito.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 12, nº 57, julho-agosto de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **A tributação sobre o consumo no direito brasileiro**. Revista dos Tribunais, ano 85, v. 734, dez/1996.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62, nov/2000.

MORSCHBACKER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Síntese, 1978.

NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 117.

_____. **Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. **Impostos diretos (IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF) – impostos indiretos (IPI, ICMS, IE e II)**: as imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como Santas Casas de Misericórdia, Sesc, Senac, Sesi, Senai e congêneres. Revista dos Tribunais, vol. 80, nº. 674, dez/1991.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **O direito constitucional tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva, conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro, Renovar, 1998.

PIZOLIO, Reinaldo. **Competência tributária e conceitos constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

PRIETO, Luis María Cazorla. **El poder tributario en el estado contemporaneo: un estudio**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales: 1981.

REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**. São Paulo: Saraiva, 1984.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SOUSA, Ercias Rodrigues. **Imunidades tributárias na Constituição Federal**: uma análise a partir dos conceitos estruturais da ciência do direito. Curitiba: Juruá, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1954.

TILBERY, Henry. **O conceito de essencialidade como critério de tributação**. Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.