

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas

KARLA DA COSTA BASTOS

**A TRIBUTAÇÃO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ENTRE OS ENTES
PÚBLICOS**

Brasília – DF
2008

KARLA DA COSTA BASTOS

A TRIBUTAÇÃO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ENTRE OS ENTES PÚBLICOS

Monografia de especialização apresentada ao Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Orientadora: Prof.^a Dra. Liziane Angelotti Meira

Brasília – DF
2008

KARLA DA COSTA BASTOS

A TRIBUTAÇÃO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ENTRE OS ENTES PÚBLICOS

Monografia de especialização apresentada ao Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora

Presidente: Prof.^a Dra. Liziane Angelotti Meira

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Dedico este trabalho aos meus pais e irmãos, pelo grande incentivo e apoio recebido.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelas oportunidades recebidas;

À minha orientadora, Prof^a Liziane Angelotti Meira, pelos ensinamentos transmitidos;

Aos professores do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas;

Aos meus colegas, pelo apoio e pelos bons momentos que passamos juntos.

"O ensino, como a justiça, como a administração, prospera e vive muito mais realmente da verdade e moralidade, com que se pratica, do que das grandes inovações e belas reformas que se lhe consagram."
(Plataforma de 1910, Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como desiderato precípua analisar, à luz da Constituição Federal, a tributação e suas implicações com a imunidade recíproca dos entes públicos, sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários e suas limitações, enfocando a imunidade recíproca como forma de estabilidade da ordem nacional, em razão da consagração do princípio do federalismo. A evolução constitucional da imunidade até os dias de hoje, enfocando o alcance da imunidade recíproca, de acordo com os serviços públicos oferecidos e finalidades essenciais. Por último, cumpre apresentar algumas questões que geram polêmicas quanto à aplicabilidade da imunidade recíproca. O objetivo do presente trabalho é, principalmente, demonstrar que o tema é vastíssimo, complexo e sujeito a uma série de dúvidas e questionamentos.

Palavras-chave: Tributação. Tributos. Imunidade Recíproca. Entes Públicos.

ABSTRACT

This work monographic main desire is to examine, in light of the Federal Constitution, taxation and its implications with the reciprocal immunity of public entities, from the perspective of constitutional principles tributaries and its limitations, focusing on reciprocal immunity as a form of stability of the national order, due to the incorporation of the principle of federalism. The evolution of constitutional immunity until today, focusing on the range of reciprocal immunity, according to public services offered and essential purposes. Finally, it present some issues that generate controversy to the applicability of reciprocal immunity. The objective of this work is, above all, demonstrate that the subject is vast, complex and subjected to a number of doubts and questions.

Keywords: Taxation. Taxes. Reciprocal immunity. Public Entities.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 A TRIBUTAÇÃO	11
1.1 Surgimento dos tributos na história mundial e no Brasil.....	14
1.2 Conceito de tributação e tributo	16
1.3 Limitações e princípios	19
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	24
2.1 Evolução constitucional da imunidade no Brasil	29
2.2 Natureza jurídica	32
2.3 Imunidade recíproca	33
3 IMUNIDADE RECÍPROCA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	38
3.1 Espécies tributárias e imunidade recíproca	40
3.2 Federalismo entes públicos e imunidade recíproca	47
3.3 Serviços públicos e finalidades essenciais.....	49
4 ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA	51
4.1 Questões polêmicas	59
CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	67

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico visa discorrer sobre a tributação e a imunidade tributária recíproca entre os entes da Federação, com enfoque em análises doutrinárias e jurisprudenciais. A relevância deste tema se prende a que é atual, pertinente aos direitos do cidadão e importante instrumento das ciências jurídicas.

Utilizar-se-á o método misto (indutivo/dedutivo), pois o Direito, como Ciência Social, busca a verdade. Já o método de procedimento será o monográfico, pois este possibilitará a especificação sobre o assunto. Ademais, será adotada a técnica de pesquisa bibliográfica, buscando-se a atualização do tema com a inclusão de jurisprudências, conforme as regras de normalização de monografias fornecidas pela ABNT.

Desenvolveu-se um esforço de apropriação teórica do objeto em estudo a partir da definição de algumas categorias de análise, tais como: imunidades, imunidade recíproca tributária.

Para fins de apresentação e organização didática, este trabalho encontra-se dividido em quatro capítulos:

O primeiro capítulo trata de questões referentes à tributação, tais como a evolução histórica no Brasil, o conceito de tributação e a análise de seus limites e princípios aplicáveis, buscando-se conceituá-los.

No segundo capítulo, serão abrangidas, especificamente, as imunidades tributárias, sua evolução constitucional no Brasil, sua natureza jurídica e a imunidade recíproca propriamente dita.

No terceiro capítulo, será estudada a imunidade recíproca dentro do Código Tributário Nacional e suas relações com as espécies tributárias, tais como impostos, taxas, contribuição de melhoria, bem como identificar os entes públicos que são beneficiados com as imunidades e correlacioná-los com o princípio federalista e a imunidade recíproca, e ainda, apresentar algumas considerações sobre os serviços públicos e finalidades essenciais.

E no quarto capítulo, finalmente, será abordado de maneira específica, o alcance das imunidades recíprocas e as questões polêmicas trazidas à baila, enfocando as decisões dos Tribunais Superiores e doutrina sobre o assunto.

Buscar-se-á demonstrar a definição de imunidade tributária recíproca para o ordenamento jurídico, que se encontra garantido pela Carta Magna. Já na evolução histórica no Brasil, procurar-se-á esclarecer e discorrer, para que se entenda sua aplicabilidade nos dias atuais, e alguns aspectos que estão atrelados a esse instituto. Outrossim, é de extrema relevância notar que a pesquisa metodológica dará enfoque a três aspectos: tratar-se-á do conceito, origem e demais generalidades.

A realidade brasileira está vinculada à preocupação manifesta quanto à questão social, ou seja, há o interesse da sociedade em cobrar do Poder Público resultados eficientes para a efetiva concretização de um Estado Democrático de Direito, na medida em que a tributação faz circular riquezas e estas devem estar empregadas nos diversos setores da economia, e que merecem atenção especial, pois devem promover a diminuição das desigualdades sociais.

O Estado, ao preservar o interesse público limitando o poder de tributar, assegura a concretização dos direitos fundamentais, no âmbito das relações humanas, propiciando, assim, o desenvolvimento econômico brasileiro.

A carga tributária nacional que é estabelecida pelos entes da federação, possui caráter extremamente excessivo, sendo que é maior do que o retorno dado pelo Estado à sociedade na efetivação dos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Em razão disso, gera grande insatisfação dos destinatários.

Mormente, buscar-se-á demonstrar a consagração do princípio da imunidade tributária recíproca como decorrência da Federação, visto que a tributação pode ser encarada como um fenômeno salutar, desde que observados os princípios constitucionais aplicáveis ao seu alcance.

O presente trabalho monográfico procurará esclarecer, de forma concisa, a aplicabilidade da imunidade recíproca entre os entes da Federação, visando demonstrar a imunidade tributária recíproca, não com um “olhar” de favor fiscal, mas sim como um instituto salutar, vinculado à estrutura política do Estado.

1 A TRIBUTAÇÃO

Para que uma sociedade possa sobreviver, precisa se organizar e estabelecer determinados objetivos a serem alcançados. O Estado necessita de uma estrutura capaz de cumprir suas finalidades, como qualquer outra organização, daí funcionar para cumprir suas metas, desenvolvendo atividades que propiciem arrecadar recursos para os dispêndios exigidos (BORBA, 2006).

É cediço que a Constituição da República Federativa do Brasil estabelece como um de seus fundamentos, a cidadania em seu art. 1º, II, proclamando valores universais e fixando, definitivamente, o respeito à dignidade da pessoa humana e, por conseguinte, os direitos fundamentais (BRASIL, 2007).

A importância da temática abordada traduz a concretização de valores, visto que o sistema tributário nacional implica na distribuição de renda e, por conseguinte, de riqueza.

A tributação é instrumento de manifestação do poder político estatal, assim revela sua soberania, que se propõe a realizar o bem comum através de suas atividades e serviços essenciais postos à disposição da coletividade (MACHADO, 2001).

O Direito Tributário Brasileiro, em razão das disposições constitucionais que limitam o poder de tributar, encontra seus fundamentos e princípios basilares, tais como o princípio da legalidade, princípio da anterioridade tributária, no corpo da Constituição Federal que norteia a chamada competência tributária, sendo esta um componente que possibilita a produção de normas tributárias e estabelece a repartição entre os entes políticos, cabendo o exercício de criar as exações ao legislador ordinário.

De fato, a força tributante estatal não atua livremente, mas em razão dos limites do direito positivo, e cada uma das pessoas políticas não possui um poder tributário, mas competência tributária, que significa a manifestação da autonomia da pessoa política que está sujeita ao ordenamento jurídico constitucional (CARRAZA, 2007).

Assim, a competência tributária está subordinada à Constituição Federal que prevê as obrigações tributárias.

E, sendo a relação de tributação uma relação jurídica, tem-se indubitosa a existência de princípios inerentes àquela, sendo que tais princípios existem para proteger a sociedade contra abuso de poder, e com base nos princípios constitucionais supracitados, busca-se a efetiva proteção do contribuinte (MACHADO, 2001).

A exigência de tributos por parte dos Estados é desempenhada desde os primórdios da evolução da sociedade, como se observará na apresentação de sua evolução histórica, visto ser um instrumento capaz de subsidiar as prestações dos Estados em suas várias áreas de atuação, na consecução do bem comum, estabelecido na Carta Constitucional.

Nesse sentido, a tributação é um instrumento que visa regular a atividade econômica, e, sobretudo gerar desenvolvimento da economia do país, na busca da diminuição das desigualdades regionais, devendo atender aos princípios constitucionais, perfilhando como objetivo constitucional da República Federativa do Brasil, o desenvolvimento econômico (BRASIL, 2007).

A questão tributária nunca foi objeto uníssono nas sociedades modernas, sendo causa de lutas intensas por envolver diretamente interesses coletivos e contrapostos, pois tributação tem características próprias conforme o momento temporal no qual é inserida, assim os tributos tem funções específicas. Os tributos possuem conotação direta no contexto econômico do país, visto ser afeto também ao desenvolvimento dos Estados.

É assente que o Brasil constitui-se de um Estado Democrático de Direito, assim para Coelho; Mendes; Branco (2008, p.149):

entende-se como estado Democrático de Direito a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto para o exercício de mandatos periódicos, como proclama, entre outras, a Constituição brasileira. Mais ainda, já agora no plano de relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se democrático aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente de seus direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.

A dignidade da pessoa humana é considerada como se fosse princípio derivado do princípio do Estado Democrático de Direito (COELHO; MENDES; BRANCO, 2008).

Assim, a base normativa da República Federativa do Brasil é a Constituição Federal, que constitui a norma fundamental do país, sendo o núcleo de todo ordenamento jurídico. Diante da evolução história da tributação, que será demonstrada no próximo item, a limitação ao poder é imperativa para o desenvolvimento das relações entre indivíduos e, nomeadamente, as relações jurídicas. Vale observar que a relação de tributação é relação jurídica, que enseja a soberania estatal (MACHADO, 2001). A Constituição é considerada a norma fundamental do nosso sistema jurídico, servindo para limitar a atuação estatal.

Assim, a norma constitucional constitui o maior limite do poder do Estado, por conseguinte deve garantir aos cidadãos a efetividade dos direitos fundamentais estabelecidos por um Estado Democrático de Direito.

A Carta Constitucional estabelece que os direitos dos contribuintes, devem ser observados e, assim, impõe limites ao poder de tributar estatal, como a de todos os países democráticos.

O tributo adquiriu novo significado social nos dias hodiernos, na medida em que é considerado como responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo, gerindo e aplicando tais recursos nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, dentre outras (MACHADO, 2001). No entanto, é necessário velar para que os princípios constitucionais sejam observados e que os recursos angariados sejam suficientemente capazes de suprir as necessidades essenciais da sociedade, e a melhor forma é a aplicação em obras e serviços, principalmente, em relação ao componente mais carente da sociedade.

Em decorrência da União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal deterem competência para criar tributos, a Constituição Federal determina a observância de determinados paradigmas, a fim de eliminar arbitrariedades por partes dos entes acima mencionados (CARRAZA, 2007).

No entendimento de Setenta (2007), o mundo contemporâneo contempla a idéia uníssona de que a vida em sociedade depende de arrecadação de tributos, na medida em que a função peculiar da tributação é promover o bem comum. Entretanto, no Brasil, esse juízo é contrário à realidade, visto que a arrecadação tributária ordenada não é ajustada de forma equivalente aos cidadãos brasileiros.

A tributação consiste na oposição ao confisco, este se caracteriza como absorção total ou parcial da propriedade privada pelo poder público, sem qualquer indenização.

Os tributos de acordo com a própria dicção dada pelo Código Tributário Nacional é bastante clara, ou seja, não se constitui de ato ilícito.

Diante da importância da tributação para arrecadação de receitas para o Estado Brasileiro, portanto, a tributação é o instrumento utilizado pelo Estado para realização de seus fins sociais, tornando a economia do país dinâmica.

1.1 Surgimento dos tributos na história mundial e no Brasil

Na concepção de Setenta (2007, p.1):

Não se pode precisar o momento exato do surgimento da tributação na história. Na verdade, a história da tributação se confunde com a história da própria convivência humana. Há indícios de arrecadação tributária desde a 2ª dinastia egípcia, o que demonstra a presença da tributação desde as civilizações mais remotas. O homem reuniu-se em grupos e parcela da produção econômica foi destinada pela sociedade ao poder central a fim de que este satisfizesse suas necessidades coletivas. O aglomerado humano à medida que se tornava mais denso passava a exigir do poder central maiores demandas e maiores dispêndios ao erário público e para cumprir essas exigências eram necessários recursos levantados junto aos componentes do próprio grupo social ou de grupos subjugados. Desta forma, originou-se a prestação compulsória, dando origem ao tributo que se conhece hoje. Por isso, mesmo antes do surgimento do Estado na sua concepção moderna, a tributação já era fundamental às sociedades organizadas.

Setenta (2007) relata que as primeiras determinações de cunho tributário possuíam as marcas da arbitrariedade e iniquidade que prevaleceram até a Idade Média. A autora acima cita a história clássica inglesa de Robin Hood, “os príncipes dos ladrões, ilustrando a época em que os aldeões da Europa feudal eram massacrados pelos coletores de impostos e o herói era aclamado por roubar o dinheiro arrecadado e devolver ao povo”. E com a eclosão da Revolução Francesa até chegar o Estado Moderno, é que se lançaram as bases do Estado Democrático de Direito e a arrecadação passou a ter uma acepção contígua a que se apresenta nos dias de hoje.

O desenvolvimento da importância de tributo vem junto com a evolução da própria democracia ao longo da história, importando mais para o fato de captação de receita a forma de se obter a aquiescência dos cidadãos aos encargos fiscais, a maneira de se apurar e de se realizar os créditos tributários, do que propriamente o montante total da riqueza (COELHO; DERZI, 2007).

Montesquieu citado por Coelho e Derzi (2007, p.5) atesta a cobrança dos tributos:

pode-se cobrar tributos fortes na proporção da liberdade dos sujeitos; é forçoso moderá-los à medida que aumenta a servidão. Há entre os estados moderados uma compensação pelo peso dos tributos; é a liberdade. Há nos estados despóticos um equivalente para a liberdade; é a modicidade dos tributos.

No entendimento de Fervesani (2007), a tributação tratava de algo proeminente para o desenvolvimento das nações, ante a ausência de preocupação com uma diretriz justa para o procedimento de arrecadação, se fez assim, presente por longos tempos na história mundial e, em razão disso, acabou provocando uma grande antipatia à tributação, incrementando-se o descrédito na própria atuação estatal.

Para Barros (1999), o primeiro sistema tributário brasileiro só surgiu no ano de 1534, ou seja, somente após 34 anos depois das caravelas de Cabral terem sido costadas à terra brasileira, sendo que desse momento em diante, não parou de se desenvolver e de se ampliar, sempre direcionado ao bolso do contribuinte.

Para Barros (1999, p.2), a respeito da história tributária brasileira:

A História Tributária do Brasil é uma das mais ricas do mundo, em eventos marcantes, em interesse técnico e abundância de fontes e documentos. Realmente, nenhuma nação teve, nos últimos cinco séculos, tantos ciclos econômicos, tantas mudanças de política tributária e tantos regimes fiscais. Começamos pelo pau-brasil e pelo monopólio, passamos para o nascente capitalismo açucareiro do Nordeste, enveredamos pela economia de subsistência do sul-sudeste que desembocou no Ciclo do Ouro, entramos no século 19 em plena decadência, mas saímos dele em plena prosperidade, graças ao café e à borracha. No século 20 assistimos ao fim da borracha e à agonia do café, mas nos transformamos em nação quase industrializada e redescobrimos a mineração, a agricultura e a pecuária.

Percebe-se que a tributação esteve presente desde o começo das civilizações e no Brasil não foi diferente.

1.2 Conceito de tributação e tributo

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do cenário mundial sobre salários e a produção de bens e serviços, assim, sufoca a economia, penalizando os trabalhadores (ARANTES, 200-).

O Brasil possui 37,82% do Produto Interno Bruto, e está atrás de países europeus, tais como a Suécia (50,7%), Noruega (44,9%), França (43,7%) e Itália (42,2%), que possuem carga tributária maior. Na comparação com países latino-americanos, a Argentina tem 21,9%, o México tem 18,5% e o Chile 19,2%, de acordo com a pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no ano passado¹.

O Brasil, diante dos dados acima, necessita de uma reforma tributária urgente, para que seja modificado todo o atual sistema tributário.

Arantes, (200-) afirma que se tem no Brasil, alguns núcleos críticos na legislação tributária, no qual se poderia dar início à reforma por meio das normas gerais do Código Tributário Nacional, que é de 1966.

Para o autor acima, faz apontamentos no que diz respeito ao suprimento de omissão sobre as multas tributárias; disciplinar os limites da capacidade contributiva, a preservação da empresa e substituição tributária.

Os tributos são instrumentos que geram receitas para a manutenção da máquina do Estado e posterior realização dos objetivos traçados por normas programáticas. A imposição tributária tornou-se imprescindível ao Estado, à sua essência e desempenho, que se consolidou como ferramenta dos Estados, no sentido de moderar a heterogeneidade provocada pelo sistema capitalista, garantindo aos cidadãos, acesso aos direitos fundamentais básicos: saúde, educação e segurança (SETENTA, 2007).

A tributação é entendida como a ação estatal de exigir o tributo, que compreende sua instituição arrecadação e fiscalização de forma direta ou indireta (COSTA, 2006).

A tributação pode ser entendida como um fenômeno, assim, Machado (2001, p.49) preconiza que:

¹ Fonte: <http://www.aprendervirtual.com.br/noticiaInterna.php?ID=51&IDx=41>

Com efeito, o fenômeno da tributação a cada dia cresce de importância, sobretudo, porque o Estado já não se utiliza apenas como meio para obter recursos financeiros, mas também para interferir de múltiplas formas na economia privada, estimulando setores, incentivando o desenvolvimento econômico de regiões, promovendo a redistribuição da renda e protegendo a indústria nacional. Daí a complexidade crescente e a rapidez com que se modificam as de tributação a tributação é considerada um fenômeno.

Vale dizer que, por meio do tributo, se atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o direito à propriedade privada e o direito à liberdade (COSTA, 2006)

Assim, a finalidade do tributo foi sempre carrear recursos financeiros para o Estado, daí a decorrência de sua fiscalidade, que é o poder do Estado de invadir o patrimônio do particular, com a finalidade eminentemente arrecadatória (SABBAG, 2006).

Entretanto no mundo moderno, o tributo é utilizado como forma de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos, a razão de tal flexibilidade caracteriza a extrafiscalidade do tributo (MACHADO, 2001). A extrafiscalidade é um marco característico dos impostos reguladores de mercado (SABBAG, 2006).

Porém, recorda-se que a redução patrimonial não pode caracterizar confisco, pois a utilização do tributo, com tal efeito, é terminantemente proibida pela Constituição Federal, de acordo com o art. 150, IV.

O Direito Tributário tem o tributo como objeto e cuida do surgimento, da fiscalização e da arrecadação da imposição tributária. A relação jurídica tributária estabelecida entre o Fisco e o cidadão, constitui-se de uma relação jurídica com base exclusivamente na lei e sendo limitado o exercício do poder de tributar do Estado (MACHADO, 2001).

Em regra, a lei apta a criar um tributo é a lei ordinária. Porém, a própria Constituição Federal faz algumas exceções em relação ao princípio da legalidade, ao admitir que o Poder Executivo a possibilidade de alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação, importação, produtos industrializados e sobre operações financeiras através de decreto (SABBAG, 2006).

O Estado busca promover o bem comum, que tem como destinatário principal a sociedade, mas no Brasil, há um descompasso com a realidade. A carga tributária imposta não é compatível com tal realidade, visto ser muito elevada e, por conseguinte, enseja o enriquecimento ilícito.

Portanto, diante da realidade do país, infere-se que existe um enorme abuso em relação ao fenômeno da tributação, pois o país possui uma alta carga tributária que inviabiliza investimentos e estimula assim a sonegação.

O atual Sistema Tributário Nacional necessita de mudanças, na medida em que a arrecadação de tributos deve ser de acordo com a capacidade de cada cidadão, visando uma tributação justa e eficiente que atenda aos anseios e necessidades da sociedade brasileira (ARANTES, 200-).

Para tentar amenizar a situação do sistema tributário nacional, em razão de sua complexidade, o Governo Federal, através do projeto de emenda constitucional 233/05, objetiva simplificar o sistema, principalmente no âmbito da União, consolidando tributos com incidência semelhantes, o que resultaria em unificações (ALMEIDA, 200-).

A Constituição Federal prevê espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro, assim vê-se: impostos, taxas e contribuições de melhoria, e ainda as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios.

Já o conceito de **tributo** vem expressamente descrito no art. 3.º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No conceito acima, se pode fazer os seguintes comentários:

A expressão toda prestação pecuniária, segundo Diniz (2002, p.1), é,

objeto de relação jurídica, de uma obrigação. No caso, relação de direito público. Ao contrário das relações privadas, aqui a obrigação não nasce dos contratos, mas diretamente da própria lei e devem ser **expressos em moeda**. Não se pode mais considerar tributos *in natura* (pagos em bens diversos do dinheiro) nem *in labore* (pagos em serviços).

Vale dizer que através da Lei Complementar n.º 104/2001, a dação em pagamento é tida como a mais nova causa de extinção do crédito tributário, referindo apenas aos bens imóveis, que expressa **valor que se possa exprimir** (SABBAG, 2006).

A prestação do tributo deve ser **compulsória**, entendida como não contratual, não voluntária ou não facultativa (SABBAG, 2006).

Para Diniz (2002, p.1), “não há a voluntariedade do particular em pagar tributos. Há a compulsoriedade decorrente do poder soberano do Estado no fiel desempenho da atividade financeira”.

Ainda no entendimento de Sabbag (2006, p.64), “tributo não é multa, e multa não é tributo. Não obstante, sabe que a multa deve estar prevista em lei, uma vez que ela é componente adstrito à reserva legal, consoante se depreende da dicção do art.97, V, do CTN”. Assim, não constitui sanção de ato ilícito.

A expressão **instituída em lei**, quer dizer que o tributo só pode ser instituído através de lei, em razão do princípio da legalidade que prevalece no Estado de Direito, de acordo com o art. 150, I da Constituição Federal (MACHADO, 2001).

Ainda para Machado (2001, p.54)

a lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressos previstos pela Constituição é que se há de exigir lei complementar para esse fim. Note-se, ainda, que, embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, traçando normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como criação desse tributo.

E por último, a expressão “**cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada**”. A Atividade vinculada “é aquela que cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir”, assim entende Machado (2001, p.56). Não pode a Administração Pública adotar critérios pessoais, de carga eminentemente subjetiva, deve agir na forma de impessoalidade.

1.3 Limitações e princípios

Os tributos são criados de acordo com as competências estabelecidas nas Constituição Federal, sendo que o conjunto de princípios e normas que estabelecem esses balizamentos da competência tributária corresponde às limitações ao poder de tributar (AMARO, 2008).

Assim, para Amaro (2008), a forma mais visível das **limitações** ao poder de tributar, estende-se aos princípios constitucionais tributários e às imunidades tributárias.

Para Diniz (2002), o art. 150 da Constituição federal estabelece algumas limitações ao poder de tributar, mas nem por isso o faz de maneira clara e exata, existem também outros institutos nesta esfera, como as imunidades, objeto de nosso estudo, que constituem também limitações ao poder estatal. Tais limitações ao poder de tributar são consideradas, assim, em normas corroboradas pela Constituição Federal, que não se constituem de competências positivas para tributar, e sim mecanismos que visam evitar as situações por elas descritas.

Com relação às **imunidades recíprocas**, que serão analisadas posteriormente, estão consagrados **o princípio republicano e o federativo**, pilares de suas instituições.

Estampado no art. 1º da Constituição Federal, o princípio republicano traduz a opção por uma república constitucional, pois estabelece condições de igualdade, sem distinção de qualquer natureza, os governantes são escolhidos pelo povo, opondo-se ao princípio monárquico, visto que neste há o regimento de constituições normativas, sendo sua investidura de caráter hereditário e vitalício (COELHO; MENDES; BRANCO, 2008).

A Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, faz surgir um novo período político no Brasil, passando as províncias a serem consideradas Estados federativos, com autonomia política e administrativa (FEVERSANI, 2007).

“Entre os diversos princípios consagrados pela Constituição vigente, alguns adquirirão relevo especial, como por exemplo, o princípio federativo, erigido em cláusula pétrea pelo art.60, § 4º, I” assim entende Lacombe (2000, p.83). Percebe-se que o princípio republicano e o princípio federativo estão intimamente ligados.

Pode-se também identificar o **princípio da separação dos poderes** que está consagrado no art. 2º da Constituição federal, ao estabelecer que os Poderes da União são independentes e harmônicos entre si, ou seja, o Legislativo, o Judiciário e o Executivo (COELHO; MENDES; BRANCO 2008).

Portanto, irar-se-á apresentar os mais importantes princípios constitucionais tributários, como forma de limitações ao poder de tributar, cuja

inobservância pode levar à inconstitucionalidade da lei que instituiu ou majorou o respectivo tributo.

Os princípios são balizamentos positivos e as imunidades norteiam preceitos negativos, restringindo a competência tributária e evitando a sua ação sobre determinadas pessoas, bens e situações (PERES, 2003).

Primeiramente, destaca-se o **princípio da legalidade** tributária que encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários (AMARO, 2008).

Vale apresentar o entendimento do princípio da legalidade, nas palavras de Diniz (2002, p.2):

A Constituição Federal estabelece em seus preceitos algumas *limitações ao poder de tributar*. São os princípios constitucionais da tributação. Um dos mais importantes princípios expressos é o *princípio da reserva de lei ou da legalidade estrita*, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I). Assim, para que seja cobrado um tributo, deve ele ser tipificado na lei e, excepcionalmente, no decreto (no caso de alteração de alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras – de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a valores mobiliários – atendidas as condições e os limites estabelecidos na Constituição Federal).

Para Lacombe (2000, p.53):

em suma, podemos afirmar que com o advento do Estado Moderno o princípio da legalidade perdeu o cunho de autotributação, passando a adquirir um cunho meramente formalista, que se traduz na idéia de que só a lei ordinária, emanada do Poder Legislativo, pode estabelecer os critérios da hipótese de incidência e do mandamento da norma jurídica tributária.

Assim erigiu-se, então, a noção de **autotributação** (*no taxation without representation*), desde a Magna Carta Inglesa de 1215, pois o Estado somente pode retirar parcela do patrimônio e da renda dos cidadãos na medida em que estes, por meio de seus representantes, estejam de acordo, vigorando até os dias de hoje o princípio da legalidade (FISCHER, 1999).

Pode-se destacar o **princípio da anterioridade**. Por este princípio, nenhum tributo será cobrado em cada exercício financeiro, sem que a lei que o institui ou majorou tenha sido publicada antes de seu início (MACHADO, 2001).

Segundo Sabbag (2006), o princípio acima é conhecido também como princípio da eficácia diferida, conforme dispõe o art. 150, III, B da Constituição

Federal, visto que este princípio tem a função de preservar a garantia do contribuinte, para que este não seja “pego de surpresa”

Tem-se também o **princípio da igualdade ou isonomia**. Este princípio para Machado (2001, p. 39):

é a projeção, na área tributária do princípio geral da isonomia jurídica, ou pelo princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontram em situações iguais. Como manifestação desse princípio, temos em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Pode-se destacar o **princípio da capacidade contributiva** que segundo Sabbag (2006, p.36) “esse subprincípio vem reforçar o princípio da isonomia tributária”. Este princípio diz respeito à graduação de incidência dos impostos considerados pessoais, ou seja, a fixação de alíquotas diferenciadas com a finalidade de promover a justiça fiscal.

Para Lacombe (2000, p. 37),

como decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, chega-se à vedação do confisco. Não precisa haver qualquer disposição expressa a respeito. Infere-se que o princípio da igualdade e do seu corolário, ora em estudo.

O **princípio da vedação ao confisco ou da não-confiscatoriedade**, estabelecido no art. 150, IV da Constituição Federal, que proíbe a instituição de tributos com caráter de confisco, e neste caso, o confisco pode ser entendido como tributação excessiva (SABBAG, 2006).

Segundo Lacombe (2000, p.37), “o confisco seria desproporcional à capacidade contributiva, seria o aniquilamento desta, o que violaria a graduação determinada pela Lei Maior (...) a vedação do confisco decorre ainda do art. 5º, XXII, que garante o direito de propriedade (...)”.

Interessante é o posicionamento do Superior Tribunal Federal, ao estender o princípio da não confiscatoriedade a multas confiscatórias (ADIN, 551/RJ. Rel. Min. Ilmar Mendes Galvão, 24.10.2002). Assim não poderá haver multa confiscatória (SABBAG, 2006).

Outro princípio balizador das limitações ao poder de tributar é o **princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens**, estabelecido no art. 150, V, da

Constituição Federal. Sabbag (2006, p.43) entende que “na verdade, o postulado em análise evidencia-se em plena corroboração da liberdade de locomoção constitucionalmente admitida (art. 5.º, LXVIII, da CF/88)”.

Pode-se apresentar o **princípio da uniformidade geográfica ou uniformidade tributária**, estabelecido no art. 152, I da Constituição Federal, pois faz-se necessário a sua observação uniforme em todo o território nacional, ou seja, somente a União poderá instituir impostos federais e tais tributos devem conter a mesma alíquota em todo o país.

Assim entende Lacombe (2000, p. 15):

Diante de uma Constituição principiológica como a nossa, a interpretação de qualquer regra, seja ela constitucional ou legal, estará condicionada pelos princípios. Estes não poderão ser esquecidos nas atividades intelectuais do interprete. Toda regra tende a expandir-se até seus últimos limites lógicos, mas deve ser contida dentro dos limites impostos pelos princípios.

No próximo capítulo, será analisada a questão das imunidades tributárias, o questionamento sobre sua natureza jurídica e, ao fim do capítulo, serão apresentadas algumas considerações a respeito da imunidade recíproca.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade consagrada na Constituição pela República Federativa do Brasil em que a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e as respectivas autarquias detêm competências tributárias estabelecidas no bojo da Carta Magna, refere-se à vedação de instituir impostos em determinadas situações.

Segundo Freire (2007, p.1), a origem da palavra imunidade:

Etimologicamente, o vocábulo 'imunidade' procede do latim *immunitas*, *immunitate*. Trata-se de vocábulo que indica 'negação de munus' (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos ou de munus). Em princípio, pois, o vocábulo remete à noção de desobrigação de se suportar uma condição onerosa. *Munus* é também empregado, no latim, como sinônimo de imposto e ainda um outro significado do vocábulo é o de dádiva ou favor.

Assim, as imunidades tributárias representam uma limitação de cunho negativo de competência tributária dos entes da federação, e a competência tributária representa o imperativo legislativo do surgimento dos tributos, sendo que a regra das imunidades revela um componente de incompetência legislativa (SABBAG, 2006).

Para Martins, (2008, p.1):

Ora, tratando-se de uma vedação constitucional ao poder de tributar, a totalidade da nação, representada no Congresso Nacional, é que deve definir, por sua maioria absoluta – quorum exigido para aprovação da lei complementar -, qual o regime jurídico aplicável às imunidades, válido para União, Estados e Municípios. Jamais um homem só, que representa não a totalidade da nação, mas apenas sua maioria circunstancial, em eventual 2º turno.

Segundo Amaro (2008, p.150):

Ao definir a competência tributária da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição confere a cada uma dessas pessoas o poder de instituir tributos, que são exigíveis avista da ocorrência de determinadas situações das pessoas a que se vincularem a essas mesmas situações.

Afinal, é importante frisar que a imunidade tributária foi se positivando com enlace na imagem de que determinadas pessoas, bens e situações, de acordo

com sua natureza jurídica e seriedade social, merecem tratamento distanciado da abrangência da impositividade tributária (PERES, 2003).

Um fundamento para instituição das imunidades, é que estas são instrumentos persecutórios, cujos objetivos estabelecidos pela Constituição Federal se vinculam ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, que também é conhecido como princípio do interesse público (COSTA, 2006).

Outro fundamento capaz de explicar a existência das imunidades é a necessidade dos limites impostos pelos princípios constitucionais, por estarem essencialmente ligados às normas imunitórias, tais como o princípio federativo, da isonomia entre outros (COSTA, 2006).

A Constituição Federal no que tange as imunidades tributárias, a rigidez constitucional atinge seu estado máximo, eis porque as imunidades são cláusulas pétreas, que impõem limitações materiais ao exercício do Poder Constituinte.

A imunidade tributária constitui-se de direito público subjetivo e confere à determinadas pessoas de não ser tributada em dada situação, constituindo assim direito individual, protegido por cláusula pétrea, e, por conseguinte, direito não suprimível por meio de emendas à Constituição (COSTA, 2006).

Neste momento, urge fazer a distinção entre imunidade, não-incidência e a isenção.

Os institutos acima detêm peculiaridades distintas, mas ao mesmo tempo mostram caracteres de similitude, seja no caso da imunidade ou na hipótese de isenção, inexistente o dever prestacional tributário, e nesse aspecto justifica o paralelismo entre tais institutos (CARVALHO, 2007).

Para o autor acima, a imunidade exerce o papel de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas, portanto, são normas constitucionais que não cuidam da questão da incidência, atuando em instante que antecede, de acordo com lógica do sistema, ao momento da percussão tributária.

Assim, a imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada, ou seja, é um obstáculo que decorre de norma constitucional, à incidência tributária sobre determinados fatos ou situações (SABBAG, 2006).

Na concepção de Costa (2006), a imunidade é norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens.

Machado entende que (2001, p.188), “imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinadas pessoas, ou categoria de pessoas”.

Já a não-incidência é a carência de subsunção de fato imponível ao conceito descrito na hipótese de incidência, isto é, o fato não corresponde à descrição da aposta pela lei de forma perfeita, faltando assim elementos para a tipicidade (SABBAG, 2006).

No entendimento de Machado (2001, p.187), “a não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência”.

E por último, a isenção, que é um favor legal consubstanciado na dispensa de pagamento de tributo devido, ou seja, a autoridade legislativa impede que o sujeito passivo da obrigação se submeta ao tributo. Resumindo, evita-se o lançamento (SABBAG, 2006).

Segundo Carvalho (*apud* COSTA, 2006), a isenção deve ser entendida como norma constitucional que impede a atuação de hipótese de incidência tributária, por ir de encontro a um ou mais aspectos desta.

Para Machado (2001, p.186-187),

isenção é a exclusão, por lei, de parcela de hipótese de incidência ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam hipótese de incidência da regra tributária.

Dos autores supramencionados, Machado se posiciona de forma mais completa e estabelece melhor a distinção entre os institutos da imunidade, isenção e não-incidência.

Sintetizando as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, Ferversani (2007, p.84-85), entende que:

Pelo que se percebe, embora tanto a imunidade quanto a isenção sejam consideradas formas de desoneração tributária, ambas não se confundem, possuindo a imunidade características próprias. Da mesma forma, a imunidade igualmente não se equipara à hipótese de não incidência, já que esta se dá quando não há a ocorrência do fato gerador. Em verdade, para que haja a incidência tributária, necessário que se visualize a ocorrência de todos os elementos previstos em lei, com a subsunção, conseqüentemente, de tais fatos à norma que prevê a tributação, sendo que somente em tal hipótese se pode falar em fato gerador e, por conseguinte, em incidência. Em sentido inverso, pode-se afirmar que a não incidência abrange aqueles fatos não alcançados nas definições da hipótese de incidência. Compreende-se, assim, que tanto a isenção quanto a não incidência são figuras totalmente diversas da imunidade tributária. Isso porque enquanto a isenção impede a incidência do tributo por determinação de lei específica, a não incidência implica na não ocorrência do mesmo, já que ausentes os requisitos legais para a tributação. A imunidade, ao contrário, impede o surgimento do dever de pagar determinadas espécies de tributos tendo em vista regra constitucional que afasta o poder de tributar do Estado.

Algumas das imunidades estabelecidas na Constituição Federal foram enumeradas no Código Tributário Nacional, visto que este fora elaborado anteriormente à Carta Constitucional de 1988, e a imunidade recíproca está prevista, mais precisamente em seu art. 9º e seguintes (SABBAG, 2006).

A distribuição da competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, institui os impostos sobre determinadas situações que estão definidas no texto constitucional (BAEZ, 2008).

Importante é estabelecer a distinção entre imunidades subjetivas e objetivas, no ponto de vista pelo qual a Constituição Federal consagra regras em que impossibilita de modo absoluto que estas pessoas políticas possam instituir impostos sobre certas pessoas ou sobre determinadas situações (BAEZ, 2008).

Para o autor acima, as imunidades subjetivas são aquelas outorgadas em função do caráter pessoal do sujeito passivo e as imunidades de caráter objetivo são aquelas que levam em consideração determinados aspectos materiais na hipótese de incidência tributária.

Segundo Amaro (2008, p.151),

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

Feversani infere que (2007, p.83):

Assim, a **imunidade efetivamente se caracteriza como uma regra de competência negativa** contida no texto da Constituição Federal, que deve pautar a atuação dos poderes instituídos. Com efeito, ao exercer seu poder de tributar, o Estado deverá atentar às garantias fundamentais dos contribuintes, reconhecendo seu direito subjetivo à não tributação, desde que satisfeitos os requisitos constitucionais e, conforme o caso, também os expressos na legislação infraconstitucional (grifo nosso).

Amaro (2008, p.151), cita “por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de imprensa”. Essas situações acima, para o autor supramencionado, são consideradas imunes.

Entretanto, existem dispositivos constitucionais que passam a idéia de isenções, quando na verdade tratam-se de imunidades. Por exemplo; os arts 184, § 5º e at. 195, § 7º da Constituição Federal, onde há o vocábulo isenção, leia-se imunidade (SABBAG, 2006). Vejamos os artigos acima, *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

(...)

§ 5º. São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóvel desapropriados para fins de reforma agrária (grifo do autor).

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

(...)

§ 7º. São *isentas* de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes da assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. (grifo do autor).

De acordo com os dois casos acima apresentados, percebe-se que houve equívoco do legislador, pois a previsão é constitucional, caracterizando assim, as imunidades e não isenções.

2.1 Evolução constitucional da imunidade no Brasil

Vale tecer alguns comentários a respeito da evolução constitucional da imunidade no Brasil e a visão do instituto no entendimento de alguns juristas nacionais.

Segundo Freire (2007, p.4), a Constituição de 1891 adotou pela primeira vez na história, através da forma de Estado consubstanciado na Federação, a figura da imunidade tributária.

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte, em função de idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio de exação imposta, atingi-los.

A conjuntura histórica, que fortaleceu o movimento de independência política do Brasil em relação ao domínio de Portugal, tendo forte ligação com a Independência dos Estados Unidos da América do Norte e com a Revolução Francesa, tem sua essência também na tributação (FREIRE, 2007).

Ainda de acordo com Freire (2007, p.3):

Os movimentos surgiam sempre que alguma nova medida contrariasse os interesses econômicos dos colonos: quando algum novo monopólio ou privilégio fosse criado ou quando eram majorados os impostos. Sistemáticamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, o autor afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário, em virtude de sua natureza política pois tem identidade própria, apesar de consagrar princípios universais comuns, variando de acordo com o estatuto particular que rege cada Estado.

Segundo Baleeiro (*apud* FREIRE, 2007, p. 3):

Foi a experiência dos Estados Unidos a mestra do legislador brasileiro de 1891 e ainda o inspirou em 1946.” As realidades, entretanto, eram diferentes: enquanto o processo federativo norte-americano direcionou-se num movimento centrípeto, o Brasil, que era um país unitário, procura descentralizar o poder instituindo o regime da Federação por decreto. “Essa distinção fundamental quanto à origem do poder reflete-se na natureza das Constituições e nos sistemas que daí se originaram, com repercussões importantes na área tributária.

Na Constituição Imperial de 1824, de forma insuficiente, era mencionada matéria tributária, mas permaneciam aspectos embrionários da capacidade contributiva e imunidade fiscal (PERES, 2003).

Vale ressaltar que a primeira Constituição da República, de 1891, com seu anteprojeto escrito pelo ínclito Rui Barbosa, que declaradamente se inspirou na Carta dos Estados Unidos da América, proclamar as imunidades recíprocas entre os Estados e para o culto religioso, ainda que desconsiderasse os Municípios (PERES, 2003).

Importante expor que a Constituição de 1891 não fez qualquer alusão à imunidade recíproca dos Municípios. O sistema federativo da Constituição de 1891 não considerou os Municípios, apenas a União e os Estados faziam a discriminação de rendas (LACOMBE, 2000).

A Carta de 1891 estabelece a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (COSTA, 2006).

Já a Constituição de 1934 repetiu a vedação ao embaraço dos cultos e exonera a tributação sobre a produção de combustíveis e mantém as imunidades recíprocas entre os entes políticos, incluindo os Municípios. Inovou ao constituir as imunidades em relação ao exercício profissional de jornalistas e professores além de vedar imposto relativo à renda cedular de imóveis (PERES, 2003).

Somente com a Constituição de 1934, foi dada a autonomia aos Municípios, fixando discriminação de rendas, a relação de tributos municipais e estendeu a imunidade tributária recíproca em seu art. 17, X (LACOMBE, 2000).

A Constituição de 1937 preservou somente a imunidade dos cultos religiosos, eliminando as imunidades recíprocas dos entes federados que veio a positivar-se novamente somente com o advento da Emenda nº 9, de 1945 (PERES, 2003).

A Carta democrática de 1946 imunizava do imposto de consumo os produtos considerados como de "mínimo indispensável" a habitação, vestuário,

alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (COSTA, 2006).

A Constituição acima mantinha as imunidades recíprocas entre as pessoas políticas e as imunidades dos cultos religiosos (PERES, 2003).

Inovou ao estabelecer imunidades para os partidos políticos, entidades educacionais e assistenciais e papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Havia também imunidade dos impostos diretos sobre os direitos autorais e remuneração de professores e jornalistas, que foi limitada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1964. Já a Emenda Constitucional nº 10, de 1964 estabeleceu imunidade de impostos sobre a transferência imobiliária das propriedades rurais em caso de desapropriação de terras para reforma agrária (PERES, 2003).

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que veio reformular o sistema tributário, as imunidades passaram a ser previstas expressamente, dando-lhe feição semelhante ao atual, as imunidades genéricas passaram a ser previstas de maneira próxima à do texto atual (COSTA, 2006).

A Constituição de 1967, essencialmente, sustentou as imunidades da Constituição Federal de 1946 (COSTA, 2006).

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, considerada por muitos um novo texto, que alterou o texto constitucional de 1967, manteve as imunidades previstas e incluiu imunidade sobre combustíveis, lubrificantes e energia elétrica (art. 21, VIII); imunizou o Imposto Territorial Rural de pequenas propriedades, Imposto sobre Direitos Reais de Garantia, Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos incorporados ao patrimônio na realização de capital e incorporação ou extinção de capital da pessoa jurídica, com algumas restrições, e Imposto sobre Circulação de Mercadorias de produtos industrializados destinadas à exportação (COSTA, 2006).

A Constituição de 1988, no seu art. 150, completou o conceito das imunidades tributárias, incluindo as fundações dos partidos políticos e os sindicatos de trabalhadores. Foi mencionada a ausência de finalidade lucrativa das entidades assistenciais e de educação para efeito de imunidade. Ficou estabelecida a imunidade recíproca das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e aclarada o alcance das imunidades recíprocas entre os entes políticos, dentro do princípio federativo (PERES, 2003).

Percebe-se que, de acordo com a evolução histórica das imunidades, estas estiveram presentes em quase todas as Constituições Brasileiras.

2.2 Natureza jurídica

A imunidade tributária é um mecanismo que tem provocado dúvidas, apesar de ser um direito consagrado pela Constituição Federal, mas na prática as próprias instituições têm afastado sua fruição, o que é uma contradição, pois o cabe ao Estado ou aos legisladores, a obrigação de cumprir a norma basilar (SILVA, 2007).

Entretanto, não obstante a manifesta importância admitida pela imunidade tributária para o desenvolvimento e consecução dos fins almejados pelo Estado, doutrinadores brasileiros ainda não chegaram a uma unanimidade quando se trata de definir a natureza jurídica da imunidade tributária termo, sendo bastante apurada a contenda que perdura (FEVESANI, 2007).

Percebe-se que as imunidades tributárias consistem em delimitar o poder do Estado da atividade de tributar, assim compreendida na impossibilidade de se instituir impostos, de acordo com a necessidade de determinadas atividades essenciais para o desenvolvimento do país e, por conseguinte da sociedade, o legislador constituinte as exclui do alcance da competência outorgada aos entes federativos, impossibilitando-os de tributá-las (SABBAG, 2006).

Porém há divergência entre os tributaristas nacionais.

Assim preleciona Sousa (2003, p.10) que:

No tocante à natureza jurídica, a imunidade tributária é definida ao menos por três correntes doutrinárias que tentam firmar suas convicções através de representantes não menos ilustres tais como: (i) a que concebe a imunidade tributária como a não-incidência constitucionalmente qualificada; ii) a que concebe a imunidade tributária como limitação constitucional ao Poder de Tributar; e (iii) a que compreende a imunidade como negação ou vedação constitucional de criar tributos também conhecida como incompetência das entidades tributantes. Não obstante as convicções dessas correntes doutrinárias, é certo que a imunidade tributária contribui para a delimitação do campo tributário ou, melhor dizendo, ajuda a demarcar as competências tributárias das pessoas políticas através de normas negativas.

No entendimento do autor acima, a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional e beneficia sempre pessoas, sendo essencialmente subjetiva.

Na perspectiva de Martins (2008, p.1):

É que, se **as imunidades são limites constitucionais ao poder de tributar** (art. 150, inciso VI, letra “c”), e se, a teor do art. 146, II da CF, elas só podem ser reguladas por lei complementar, à evidência, lei ordinária não pode e não deve regulá-las. Caso contrário, poder-se-ia ter 5.500 leis ordinárias definindo a imunidade em cada uma das entidades federativas – com quebra da uniformidade do sistema tributário – ou, então, um único homem, ou seja, o Presidente da República, regulando, por medida provisória, a imunidade, cuja disciplina deve ser nacional (grifo nosso).

Pode-se que a imunidade é sempre prevista em norma constitucional, sendo objeto privativo da Constituição Federal.

A natureza jurídica das imunidades se destaca como limitação constitucional ao poder de tributar, ao mesmo tempo em que consagra como princípio constitucional e ainda como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.

2.3 Imunidade recíproca

A imunidade recíproca é instituto de inspiração norte-americana, cujo elemento axiológico se estabelece na necessidade de que se conserve a coexistência harmônica entre as entidades políticas e a manutenção do Estado, em si mesmo (FREIRE, 2007).

A concepção de Federação se abalizou em um modelo dualista ou dual, em que imperava sob rígida distribuição das competências delegadas à União e às reservadas aos Estados, como exemplo clássico de federalismo dual é o norte-americano, até a segunda década do séc. XX. O Brasil adotou o federalismo dual na Constituição de 1891 (RIBEIRO, 2005).

Para o autor acima, seguem-se os exemplos de federação: Suíça (1848) e da Alemanha (1871). O modelo norte-americano, o suíço e o germânico caracterizam-se como um federalismo por agregação, em que estados

anteriormente soberanos se juntam por um Pacto Federativo. É a chamada Federação por força centrípeta. Ao contrário, da federação brasileira, que surge de um estado unitário, que por uma decisão constitucional sua, confere autonomia às províncias, passando a ser uma Federação. É o que denomina-se de Federação por força centrífuga ou por desagregação (RIBEIRO, 2005).

O federalismo cooperativo chega ao Brasil, sendo adotado a partir da Revolução de 1930, acabando por se deformar em um centralismo usurpador da autonomia dos Estados-membros, com a Constituição de 1937, caracterizando o denominado federalismo orgânico (RIBEIRO, 2005).

E com a promulgação da Carta Constitucional de 1988, o Brasil retorna ao federalismo cooperativo, que se mostra, entre outros aspectos, pela definição de acordo com o art. 23, da competência comum para União, Estados e Municípios (RIBEIRO, 2005).

Ainda Ribeiro (2005, p.2), aponta a mudança do federalismo dual para o federalismo cooperativo:

Com a crise de 1929, e a implementação da política do New Deal, pelo Presidente Franklin Roosevelt, surge o federalismo cooperativo, caracterizado por uma maior intervenção da União no domínio econômico, a fim de garantir o modelo do Estado de bem-estar social, a partir de uma livre cooperação da União com as entidades federadas.

A forma federativa de Estado tem como fundamento uma descentralização de poder, o que somente é possível diante da preservação de parte da autonomia dos entes federados.

Isso tem especial relevância no Direito Tributário, pois a distribuição de competências tributárias, com a autonomia de cada ente político para legislar sobre os tributos de sua competência, confere aos mesmos a autonomia financeira, sem a qual não se pode falar em Federação.

O princípio federativo tem como componente que o caracteriza a concepção de constituição rígida, e no Brasil, a permanência da forma federativa de estado é resguardada por cláusula pétrea (BRASIL, 2007).

A proteção da forma federativa contra a competência reformadora está presente, no Brasil, desde a Constituição de 1937, tendo sido mantida tal previsão nas constituições seguintes, até a atual Carta de 1988 (COSTA, 2006).

A imunidade recíproca como decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado Brasileiro e pela autonomia dos municípios (CARVALHO, 2007).

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece o princípio da imunidade recíproca, no qual veda às entidades públicas instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, em seu art. 150, inc. VI, 'a': *in verbis*:

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros". Trata-se da denominada "imunidade recíproca", nome adotado para referir que a regra constitucional impede que as pessoas políticas exijam impostos reciprocamente, umas das outras.

Tradicionalmente as imunidades são concebidas como uma forma de exoneração tributária que respeitam apenas os impostos.

No entendimento de Costa (2006), as imunidades referem-se apenas aos impostos porque estes são tributos não vinculados a uma atuação estatal, e assim, entendeu o constituinte de discipliná-lo com maior precisão.

Todavia, para Costa (2006), a exoneração tributária pode ser estendida em relação às taxas e contribuições, por meio da norma a ser implementada na Constituição Federal, pois não existe óbice para tanto.

A imunidade recíproca somente ocorrerá nos casos em que o ente público for considerado contribuinte, portanto, responsável pelo pagamento do imposto, assim não considerados os serviços, rendas ou bens diversos às atividades essenciais dos entes estatais, de acordo com o que dispõe a Constituição Federal em seu art. 150, § 3º, que segundo Lacombe (2000, p.83), visto que "não existe hierarquia entre União, Estados e Municípios, o que existe são campos diferentes de atuação, esferas determinadas de competência".

Para Baez (2008) a imunidade recíproca objetiva a preservação do federalismo, visto que tal imunidade impede que o Município cobre Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU de um bem cuja propriedade pertença à União, por exemplo, ou evita que a União cobre Imposto de Renda – IR sobre rendimentos ou aplicações recebidas pelos demais entes políticos.

Assim preleciona Machado (2001, p. 234):

A primeira das imunidades acima enumeradas é a denominada recíproca. As entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias. A imunidade, entretanto, não se aplica 'ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel'.

Para o Supremo Tribunal Federal, a imunidade recíproca é considerada corolário da forma federativa de Estado, dada a igualdade político-jurídica existente entre os entes federados. “É uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios” (AgRg 174.808, rel. Min. Maurício Corrêa). Por esse motivo, o art. 150, VI, “a”, da Carta Política é uma verdadeira cláusula pétrea, não passível de ser suprimido nem mesmo por emenda à Constituição, assentando essa orientação no julgamento da ADI 939².

Não se pode olvidar da exceção prevista no art. 150, 3º, da Constituição Federal, que estabelece que a as vedações do inciso VI (instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros) e do § 2.º (a vedação do inciso VI, a) extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes) **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 exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.**

As situações acima, nas quais, União, Estados, Distrito federal, Municípios, suas autarquias e fundações perdem a imunidade fiscal recíproca, por estarem se equiparando à iniciativa privada (BORBA, 2006).

O autor acima cita os seguintes exemplos: quando União, Estados, Distrito federal, Municípios, suas autarquias e fundações estiverem praticando atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; quando União, Estados, Distrito federal, Municípios, suas autarquias e

² Maiores informações: www.stj.gov.br

fundações celebrarem com terceiro, relativamente aos imóveis de suas propriedades, contrato de promessa de compra e venda.

No próximo capítulo, far-se-á uma análise das imunidades dentro do Código Tributário Nacional, e dos componentes das imunidades recíprocas dos entes da federação, tais como os serviços essenciais, os entes que estão cobertos pela imunidade recíproca e os tributos que dela são passíveis de seu alcance.

3 IMUNIDADE RECÍPROCA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, Lei n. 5.172, surge com o escopo de estabelecer um equilíbrio financeiro no país, trazendo com mais transparência os contextos das espécies tributárias, atribuindo assim, a importância dos tributos para o desenvolvimento econômico do país (FEVERSANI, 2007).

Neste sentido, a imunidade tributária é conceituada como a competência tributária em sentido negativo, prevista no texto constitucional, como direito e garantia fundamentais de certas pessoas em razão de sua situação material ligada a uma atividade essencial e relevante interesse social voltada à prestação de serviços públicos, merecendo a não impositividade tributária e afastando a competência do poder de tributar do Estado, nos termos capitaneados pela Carta Política (PERES, 2003).

Em consonância com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 9º, IV, a, também dispõe que a imunidade recíproca "não se aplica aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência, ressalvado o que dispõe o parágrafo único."

O art. 9º, IV, a, do Código Tributário Nacional traz a imunidade recíproca, no título III do Livro I, os impostos em três grupos: Impostos sobre o Comércio Exterior - Capítulo II; Impostos sobre o Patrimônio e Renda - Capítulo III; Impostos sobre a Produção e Circulação - Capítulo IV e Impostos Especiais - Capítulo V. (MACHADO, 2001).

Vale destacar a classificação da imunidade recíproca, sendo classificada como subjetiva e ontológica, de acordo com a classificação apresentada por Costa (2006).

A autora acima faz a distinção entre a imunidade objetiva e subjetiva (2006, p.125-126):

Classicamente, porém as imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impede registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (...).

As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, recaem sobre coisas. É certo que também beneficiam pessoas, mas não são outorgadas em função delas. É a hipótese que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão.

As imunidades de cunho subjetivo são consideradas em razão de serem ou não decorrência necessária de um princípio – distinção de utilidade para a identificação de seus excludentes constitucionais da tributação. As ontológicas são as reconhecidas *de jure*, como consequência de um princípio constitucional, assim a imunidade recíproca é por excelência, uma imunidade ontológica, em decorrência do princípio da isonomia e do federativo (COSTA, 2006).

Amaro (2008, p.135) entende o seguinte:

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (p. ex., a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (p. ex., o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (p. ex., um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem, assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra de tributabilidade se enquadra na exceção que é a imunidade).

Para Branco, (2005, p.20), a respeito das imunidades subjetivas:

As imunidades subjetivas devem ser requeridas pelos interessados e são condicionadas à comprovação, pela pessoa imune de que determinado patrimônio, rendas ou serviços por ela prestados vinculam-se a suas finalidades essenciais. Decorrem da destinação e dos aspectos subjetivos da entidade, pois transformada a destinação ou a qualidade da mesma, ela está fora do campo da imunidade.

As imunidades políticas, diversamente das ontológicas, não constituem necessária de um princípio. Como é o caso das imunidades dos templos, das entidades sindicais (COSTA, 2006).

A autora acima entende que a imunidade objetiva é mais abrangente do que a subjetiva, em razão de que se pode, em tese, envolver qualquer imposto.

3.1 Espécies tributárias e imunidade recíproca

De acordo com interpretação das normas constitucionais atinentes à extensão da imunidade recíproca dos órgãos do Poder Público, que ela se refere apenas aos impostos, não se incluindo nas vedações que a Constituição faz à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a cobrança de taxas ou contribuições de melhoria.

A razão pela qual a imunidade recíproca entre dos entes públicos se dá pela própria delimitação encontrada no texto constitucional, que não se refere apenas ao imposto, espécie tributária que deriva, como também pela própria natureza de contraprestação por um serviço, efetivamente concretizado ou apenas posto à disposição do contribuinte, que caracteriza taxas e contribuições de melhoria, ao contrário dos impostos.

De acordo com o conceito de tributo já mencionado no capítulo 1, tributo é toda e qualquer prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Pois bem.

O Código Tributário Nacional prevê a existência de apenas três espécies de tributos, conforme seu art. 5º “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Embora a Constituição ainda admita a existência do empréstimo compulsório e as contribuições sociais previstas nos arts. 148 e 149.

Os conceitos referentes às espécies de tributos podem ser encontrados no próprio Código Tributário Nacional, a saber: os impostos são definidos no art. 16 e seguintes do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, no art. 145 II e § 2º e as contribuições de melhorias (arts. 81 a 95 do CTN e na CF, art. 145, III)

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, conforme art. 16 do Código Tributário Nacional.

Compreende os Impostos sobre o comércio exterior: Imposto de Importação (federal) e Imposto de Exportação (federal); Impostos sobre o patrimônio e a renda: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (federal); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (municipal); Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (estadual); Imposto sobre a Renda (federal).

Compreende os Impostos sobre a Produção e circulação: Imposto sobre Produtos Industrializados (federal); Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (estadual); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (federal); Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações (federal); Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (municipal).

E os Impostos Especiais que compreendem o Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (federal); Imposto sobre Energia Elétrica (federal) e ainda o Imposto sobre Minerais do País (federal).

As taxas vêm definidas no art. 77 do Código Tributário Nacional:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto ao contribuinte à sua disposição.

Parágrafo único: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

As taxas configuram espécie do gênero tributo, diferenciando-se dos impostos em virtude daquele ser um tributo vinculado, necessitando de uma contraprestação por parte do poder estatal, enquanto os impostos são tributos não vinculados. O fato gerador das taxas em razão da atuação estatal específica, consiste no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (MACHADO, 2001).

A Contribuição de Melhoria é assim definida no art. 85 do CTN:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Como o próprio artigo define, a principal característica é a cobrança em razão da obra pública que valoriza o imóvel (MACHADO, 2001).

Os empréstimos compulsórios encontram-se previstos no art. 148 da Constituição federal, assim definido:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório:
 I – para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.
 II – No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b.
 Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será veiculada à despesa que fundamentou sua instituição.

E por fim, as contribuições parafiscais que são também conhecidas como especiais. Vale dizer que a parafiscalidade é a delegação de arrecadação e fiscalização de um tributo pelo ente que o instituiu e são discriminadas no art. 149 da Constituição Federal (SABBAG, 2006).

Os Tributos têm como objetivo precípuo o de carrear recursos financeiros para o Estado.

Portanto, seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para que o Estado possa atingir suas finalidades, e de acordo com a função dos tributos, estes podem ser fiscais, extrafiscais e parafiscais (MACHADO, 2001).

Para melhor compreender a abrangência da imunidade recíproca, cabe apresentar as funções dos tributos.

O Ilustre Doutrinador acima atribui função fiscal quando o tributo tem objetivo principal à arrecadação de recursos.

O tributo terá função extrafiscal, quando seu objetivo principal for a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros. Será ainda parafiscal, quando seu objetivo for a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que não integram as atividades próprias do Estado (MACHADO, 2001).

Percebe-se que a característica da parafiscalidade, diz respeito ao objetivo de arrecadar recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades parafiscais.

Ante as funções dos tributos acima apresentadas, referindo-se apenas aos impostos, compreendem as imunidades recíprocas todo e qualquer imposto, em toda e qualquer situação, assim os entes do Poder Público, nas esferas federal, estadual, do distrito Federal, municipal, autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, não deveriam pagar, em hipótese nenhuma, qualquer imposto.

Como viu-se acima, procurou-se apresentar os tributos que compõem o fenômeno tributação no Estado Brasileiro, para que seja vislumbrada a questão da imunidade recíproca alcançar somente impostos, por disposição expressa e taxativa da Constituição, a imunidade tributária aplica-se tão-somente à espécie tributária denominada imposto.

Porém, é debatido se a imunidade das pessoas políticas abrange apenas impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Para os que se filiam à possibilidade de que apenas os impostos socorrem-se dessa classificação feita pelo legislador infraconstitucional, que identifica quais sejam tais impostos, e consoante o critério que adotou o Código Tributário Nacional, a imunidade recíproca abrangeria apenas o Imposto sobre grandes fortunas, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o Imposto sobre a propriedade Territorial rural, o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos, o Imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o Imposto sobre veículos automotores, o Imposto sobre a propriedade territorial urbana, o Imposto sobre transmissão de bens imóveis e o imposto sobre serviços (COSTA, 2006).

Nessa perspectiva, estariam afastados do alcance da imunidade recíproca o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre circulação de mercadorias e o Imposto sobre operações financeiras.

Entretanto, para Costa (2006, p.148), “portanto, a nosso ver o Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, indiscutivelmente grava o patrimônio, não podendo ser exigido das pessoas destinatárias da imunidade recíproca”.

Outra classificação necessária para a compreensão da imposição de impostos que não decorrem do patrimônio, renda ou serviços é a classificação dos impostos em diretos e indiretos.

Sob um aspecto meramente econômico, pode-se considerar a existência de impostos diretos e impostos indiretos. Nos impostos diretos, o contribuinte de direito é o mesmo contribuinte de fato. Já nos impostos indiretos, o contribuinte de direito é diverso do contribuinte de fato, porque possibilita a esses impostos a ocorrência do fenômeno da repercussão, pelo qual o valor do imposto é acrescentado ao preço da mercadoria, para ser pago pelo consumidor final. Assim, nos impostos indiretos, a carga tributária é tolerada pelo consumidor final, uma vez que o produtor, industrial, comerciante, cooperativa ou importador funcionam, na qualidade de contribuintes de direito, como meros tomadores de capital, pagando o imposto, porém adicionando o preço da mercadoria. Nessa hipótese, o comprador, como contribuinte de fato, é aquele que, na verdade, paga o tributo (MACHADO, 2001).

Trata-se do fenômeno da repercussão ou translação do tributo, segundo o qual, de acordo com determinados tributos, o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto da tributária (COSTA, 2006).

Resta evidente que os impostos cuja previsão constitucional faz alusão, são aqueles que estão inclusos no próprio texto constitucional, dentro do sistema tributário nacional, e também os que forem criados, desde que impostos. Portanto, as taxas, as contribuições de melhoria e outras contribuições, apesar de constituírem o fenômeno tributação, apenas a espécie tributária imposto, não estão abrangidas na exoneração constitucional da imunidade tributária.

A vedação constitucional diz respeito exclusivamente a uma das espécies tributárias: o imposto. As demais espécies tributárias não são alcançadas pela imunidade ou suas conseqüências, como é o caso da não-incidência, anistia, exclusão ou supressão de competência tributária.

Gera muita dúvida quando se as pessoas de direito público, gozando de imunidade tributária recíproca, estariam sujeitas ao pagamento do imposto indiretos, por apontar especificamente ao consumo, e não à produção, os impostos em referência, pois a lei determinava a incorporação no preço da mercadoria para ser pago pelo consumidor, que assim era o contribuinte de fato do referido tributo e sob

tal análise, passaria a ser imprópria sua incidência, nas compras realizadas por quem auferisse dos benefícios da imunidade tributária.

A possibilidade de tais impostos estarem abarcados pela imunidade recíproca se verifica quando da identificação do fato gerador, e diante do caso concreto, estabelecer seu alcance pela imunidade das pessoas jurídicas de direito público interno.

A imunidade recíproca dos entes de direito público não exclui o imposto sobre produtos industrializados - IPI, ou sobre circulação de mercadorias - ICMS, concernente aos bens adquiridos por tais entidades, visto que o contribuinte desses impostos é o industrial ou comerciante, ou produtor que promove a saída respectiva. O Supremo Tribunal Federal já decidiu de modo contrário, mas reformulou sua posição. Quando a pessoa governamental ou estatal é o contribuinte de direito, nesse sentido incide o ICMS (CARRAZA, 2007).

A problemática da atuação do princípio da capacidade contributiva em tal tipo de imposição reside na inviabilidade de se estampar feição pessoal aos impostos indiretos (COSTA, 2006).

Porém, a não-cumulatividade e a seletividade de alíquotas em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, próprios ao IPI e ao ICMS, são expedientes que demonstram que mesmo na situação em que não é viável considerar as condições pessoais do contribuinte (COSTA, 2006).

A Suprema Corte Brasileira ultimamente, bem considerada o entendimento, sobretudo no que tange a extensão da imunidade recíproca a impostos outros que não os incidentes sobre os fatos: renda, patrimônio e serviços, conforme a sistemática do Código Tributário Nacional. Notadamente, separa do âmbito protetor da imunidade os chamados impostos indiretos admitindo a repercussão tributária sobre pessoa de direito público, sem que isso possa atrair a aplicação da regra imunizante.

No entendimento de Costa (2006), a imunidade recíproca deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, renda ou os serviços da entidade que se beneficia com tal norma constitucional, como fundamento estabelece o caráter ontológico da imunidade recíproca, que advém da forma federativa de Estado e da ausência de capacidade contributiva dos entes políticos.

Em uma análise contextual, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), bem como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, pois o ônus financeiro atinente recai sobre este, não tem nenhum fundamento jurídico (MACHADO, 2001).

Para o autor acima, pode ser válido no campo da ciência das finanças, mas não no Direito Tributário, pois a relação tributária instaura-se entre o industrial, ou comerciante, que vende, e por isto assume a condição de contribuinte, e a Fazenda Pública, ou fisco, credor do tributo. Entre o Estado comprador da mercadoria e o industrial, ou comerciante, que a fornece, instaura-se uma relação jurídica inteiramente diversa de natureza contratual. O Estado comprador paga simplesmente o preço da mercadoria adquirida. Não o tributo. Este pode estar incluído no preço, mas neste também está compreendido o salário dos empregados do industrial, ou comerciante, e nem por isto se pode dizer que há no caso pagamento de salários. Tal inclusão pode ocorrer, ou não. É circunstancial e independe de qualquer norma jurídica.

Em última apreciação, no preço de um produto poderão estar compreendidos todos os seus custos, mas isto não tem importância para o Direito, no pertinente à questão de saber quem paga tais custos (MACHADO, 2001).

Bulos (2007, p. 178) apresenta a declaração do Supremo Tribunal Federal a respeito da instituição do IPMF:

Princípio da imunidade tributária recíproca - a Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, instituiu o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). O Supremo declarou parte dessa emenda constitucional, pois, além de violar a anterioridade tributária, feriu o pórtico da imunidade tributária recíproca, lídima cláusula pétrea para a garantia da federação brasileira.

A ressalva, inserida no § 3º do art. 150, do texto constitucional, já antecipa que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a investimentos privados, em que tenha uma contraprestação em pagamentos de preços as tarifas pelo usuário, como é o caso das empresas fornecedoras de energia elétrica ou prestam serviços de telecomunicações.

3.2 Federalismo entes públicos e imunidade recíproca

Como viu-se no capítulo anterior, a imunidade recíproca deriva do princípio federativo, razão esta que se explica na medida em que um ente político não pode exigir imposto da outra, e por conseguinte não pode interferir em sua autonomia.

A imunidade recíproca das pessoas políticas é a mais antiga exoneração constitucional tributária, visto que surgiu com a Constituição de 1891, ao adotar a forma federativa de Estado e posteriormente contemplada por todas as outras (COSTA, 2006).

A imunidade recíproca foi inspirada em instituto semelhante de origem norte-americano, conforme Constituição Americana de 1787, e somente reconhecida pela primeira por ocasião do julgamento célebre *McCulloch vs. Maryland*, em 1819. E por influência da doutrina e jurisprudência do Direito Americano, ocorreu por iniciativa do eminente jurista brasileiro Ruy Barbosa a quem coube inserir tal imunidade expressamente no texto constitucional de 1891 (COSTA, 2006).

A Federação Brasileira adotou a imunidade recíproca entre a União, Estados, e Municípios impositiva de autonomia entre as pessoas políticas, e dessa reciprocidade deflui vedação de tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, renda e serviços.

Nesse momento é importante explicar a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil.

O Estado Brasileiro é considerado um Estado Federal, nele os Estados-membros conservam sua autonomia internamente, porém não têm autonomia no âmbito internacional (CARRAZA, 2007).

Somente tem a soberania estatal o Estado Brasileiro, os Estados-membros só possuem autonomia interna.

Neste sentido, a Constituição Federal outorga autonomia constitucional aos Estados-membros, visto ser apenas relativa e não absoluta (CARRAZA, 2007).

A Constituição Federal de 1988 qualificou a organização do Estado Brasileiro como político-administrativa, significando que as entidades integrantes da República Federativa do Brasil – União, Estados, Distrito Federal e Municípios,

encontram supedâneo em diretrizes e regras constitucionais de observância obrigatória pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (BULOS, 2007).

As entidades acima constituem a Federação Brasileira, que se organiza com base no princípio de que as pessoas políticas de direito público interno devem coexistir sob equilíbrio, sem conflito de atribuições (BULOS, 2007).

Pierre Duclos (*apud* BULOS, 2007) afirma que o federalismo é tão importante que o vislumbrou como uma realidade imanente e aplicável a todas as relações sociais.

O princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem, umas às outras, através de impostos (CARRAZA, 2007).

Entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade no sentido de que os entes públicos não se sobrepõem às outras, juridicamente falando (CARRAZA, 2007).

As três entidades políticas governamentais, inerentes ao federalismo adotado pelo Brasil, significam dizer que a participação dos Estados e Municípios na receita tributária da União, pelas normas referentes às calamidades públicas e pela possibilidade da assinatura de convênios entre União, Estados e Municípios, de acordo com art. 13, § 3º, a Constituição Brasileira adota o princípio da imunidade recíproca.

Diante de um exame à Carta Constitucional, é deduzido que a União é pessoa jurídica de direito público interno, fruto da união dos Estados-membros, que conjugados formam o Estado brasileiro, representando no âmbito internacional, a totalidade do Estado brasileiro, atua perante o direito das gentes em nome da República Federativa do Brasil (CARRAZA, 2007).

Os Estados-membros têm governo próprio, desempenham funções dos três poderes de Estado: Executivo, Legislativo e Judiciário. Os Estados-membros podem incorporar uns aos outros ou desmembrar-se, formando novos Estados ou Territórios Federais, conforme disposto na Constituição Federal (COELHO; MENDES; BRANCO, 2008).

Quanto ao Município, muitos doutrinadores sustentam que somente a partir da Carta Constitucional de 1988, estes passaram a gozar do status de integrante do Estado Brasileiro, visto que são detentores de autonomia, contando com Executivo e Legislativo próprios, além de se auto-organizarem por meio de lei orgânica (COELHO; MENDES; BRANCO, 2008).

E o Distrito Federal, que abriga a sede da União, não se confundindo com um Estado-membro, nem com o Município, porém colhe características de cada qual. O Distrito Federal goza de autonomia, podendo-se auto-organizar por meio de lei orgânica própria (COELHO; MENDES; BRANCO, 2008).

Assim, as pessoas políticas do Estado (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) compõem a Administração Pública direta, ao ser atribuída competência para o exercício de forma centralizada das atividades administrativas (ALEXANDRINO; PAULO, 2006).

Não se pode deixar de considerar que a Federação Brasileira é indissolúvel, conforme o estabelecido no art. 1º da Constituição Brasileira, que segue proclamada no art. 60, § 4º, I, do texto constitucional, considerada assim, cláusula pétrea.

3.3 Serviços públicos e finalidades essenciais

Neste momento é oportuno falar a respeito de serviços públicos e finalidades os quais estão destinados a realizar para consecução dos objetivos estatais.

Diante de tal perspectiva, a imunidade recíproca alcança além dos entes políticos, as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, cujo alcance será analisado logo em seguida.

A inclusão das autarquias como beneficiárias da imunidade recíproca em matéria de impostos remonta a Emenda Constituição n.º 18, de 1965. Já as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, sua inclusão a exoneração constitucional, deu-se apenas com a Constituição de 1988 (COSTA, 2006).

Assim, a Constituição Federal conferiu ao poder Público a titularidade para a prestação de serviços públicos, e estabeleceu que tal atividade pode ser desempenhada diretamente ou mediante execução indireta.

As três esferas de nossa federação são componentes capazes de prestarem serviços públicos, conforme disposição constitucional.

Quando prestados diretamente pela Administração Pública, por meio da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, é chamado serviço centralizado (PAULO; ALEXANDRINO,2006).

Quando prestado de forma descentralizada, por exemplo, por uma autarquia é considerado serviço descentralizado (ALEXANDRINO; PAULO, 2006).

Nesse sentido Mello (*apud* ALEXANDRINO; PAULO, 2006, p.439),

serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo.

Já as finalidades essenciais dizem respeito aos objetivos inerentes à própria natureza da entidade, ou seja, os propósitos que conduzem sua criação (COSTA, 2006)

Para a autora acima, as finalidades decorrentes das essenciais seriam um parâmetro somente aplicável às autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, pois se relacionam com os objetivos principais da entidade, guardando com elas uma correspondência.

A imunidade recíproca, quando faz referência aos serviços públicos prestados pelo Estado ou por delegação deste, e ainda as finalidades essenciais que deseja atingir, deixa de onerar os custos do fornecimento de tais atividades públicas, para que haja contínua e eficazmente a devida prestação dos serviços sem gerar grande ônus para as pessoas políticas.

No próximo capítulo, se estabelecerá algumas considerações de acordo com ilustres doutrinadores brasileiros e posição da Suprema Corte brasileira, a respeito do alcance da imunidade recíproca a outras entidades, diversa das entidades políticas, conforme preceitua a própria Constituição Federal.

4 ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA

A tripartição dos poderes pela maioria das Constituições modernas a indagação se a esta separação orgânica corresponde a uma idêntica separação de funções (LACOMBE, 2000).

A justificativa para a existência das normas imunizantes está ligada a conceitos de natureza política e social de determinada sociedade em dado período histórico, com o escopo de garantir as liberdades individuais via exoneração de tributos para não embaraçar a existência de direitos socialmente relevantes (PERES, 2003).

É bastante importante destacar o fato de que a imunidade recíproca entre os entes políticos é somente atribuída aos impostos sobre patrimônio, renda, ou serviços, não se aplicando às taxas, ou contribuições de melhoria (BORBA, 2006).

Porém há quem entenda que a imunidade recíproca é extensível às taxas (COSTA, 2006).

O autor acima destaca os seguintes exemplos: imóvel onde funciona a administração estadual não incide o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU; imóvel cedido para a moradia do governador, também não incide o referido imposto acima.

As normas que bloqueiam a competência tributária dizem respeito à liberdade de expressão, o acesso à cultura e à liberdade religiosa, além das atividades realizadas pelas instituições de educação e assistência social, sem lucratividade, às entidades sindicais de trabalhadores, partidos políticos e suas fundações (PERES, 2003).

Portanto:

(...) os princípios federativo e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros; que a liberdade de culto é densificada pela imunidade dos templos - e assim por diante (PERES, 2003, p.1).

A maioria das imunidades estabelecidas na Constituição Federal é decorrência natural dos princípios constitucionais tributários consagrados, que delimitam o poder do Estado ao exigir tributos, tais como: a igualdade, a capacidade contributiva, entre outros (CARRAZA, 2007).

Conforme denominação do cânone da supremacia do interesse público sobre o particular é que a atividade de administração pública ganha foros de efetividade prática (CARVALHO, 2007).

A imunidade recíproca tem como escopo assegurar e confirmar o equilíbrio federativo do país (SABBAG, 2006).

O autor acima apresenta a decisão do Supremo Tribunal Federal para reforçar a imunidade recíproca: “é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.

Para Harada (2008, p.1), dois são os fundamentos da imunidade recíproca:

- a) os impostos servem para custear os serviços públicos em geral. Logo, tendo em vista que as três entidades políticas prestam tais serviços, cada uma na área de sua competência ou de forma conjunta, não teria sentido um ente político tributar outro ente político;
- b) a relação jurídico-tributária é a que mais conflitos gera entre as partes, comprometendo o princípio federativo da convivência harmônica entre os entes componentes da Federação. Sabe-se que o fenômeno da tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou transformações sociais. A própria Inconfidência Mineira, genuíno movimento de afirmação da nacionalidade, teve como motivação principal a sangria econômica provocada pela Metrópole, com o aumento da derrama.

Portanto, o alcance da imunidade recíproca, além dos entes políticos, é **extensível às autarquias e às fundações públicas**, conforme dispõe o § 2º, do art.150 da Constituição Federal.

Autarquia é entidade administrativa autônoma, criada por meio de lei específica, com personalidade jurídica de direito público, com patrimônio próprio e atribuições específicas (ALEXANDRINO; PAULO, 2006)

No conceito de Di Pietro (2003), autarquia é pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de auto-administração, que desempenha de serviço público descentralizado, mediante controle da administração, conforme estabelecido em lei.

Portanto, a autarquia compõe a administração pública indireta, na qual representa uma forma de descentralização da atividade administrativa, com personalidade jurídica própria.

A autarquia desempenha atividade típica da Administração Pública Direta, em razão disso é transmitida a ela algumas prerrogativas, como é o caso da imunidade recíproca.

A fundação pública é entidade assemelhada à fundação privada, tanto no se refere à sua finalidade social, quanto no que diz respeito ao seu objeto.

Vale dizer que somente se estendem a regra imunizante às autarquias e fundações, não abrangendo as sociedades de economia mista, nem mesmo às empresas públicas (SABBAG, 2006).

Nessa esteira, a Constituição Federal alarga tal espécie imunizante a determinados entes da administração pública indireta: as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços atrelados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

O princípio constitucional que baseia o fundamento da extensão da imunidade recíproca às autarquias e às fundações públicas é aquele que vislumbra as autarquias como entes da administração pública indireta, ou seja, o seu regime jurídico, na esfera administrativa, seria equiparável ao do próprio Estado, ao das próprias pessoas políticas.

Nesse sentido, pode-se aplicar o princípio de cunho administrativo, qual seja o da supremacia do interesse público sobre o particular, pois de interesse público não mais se trata, uma vez que o Estado, quando resolveu explorar atividade econômica regida pelas mesmas normas aplicáveis a empreendimentos privados, despiu-se das prerrogativas que lhe são conferidas pelo direito público equiparando-se aos particulares.

Outro fundamento para a extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas, se baseia no próprio princípio federativo que visa explicar a expansão da imunidade tributária recíproca a estes entes da administração indireta (COSTA, 2006).

Sabbag (2006, p.51) apresenta a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao tratar da imunidade recíproca de autarquia:

IMUNIDADE – OAB – AUTARQUIA

Tribunal: TRF4 Acórdão Decisão:11.12.1998

Proc.: Reo 0405854-3 Ano:97 UF:SC – Turma: Primeira Turma Região: Tribunal – Quarta Região – Remessa *Ex Officio* – Relator: Juiz Fernando Quadros da Silva

Ementa: Tributário. Imunidade Recíproca. Ordem dos Advogados do Brasil. Por expressa previsão constitucional, as pessoas de direito público não podem ser oneradas com impostos incidentes sobre seu patrimônio, rendas e serviços.

Nesse sentido, as fundações públicas com personalidade jurídica de direito público, que de acordo com o Supremo Tribunal Federal, são espécies de autarquias. Entretanto, esse fundamento não se enquadra para dispensar a extensão da imunidade recíproca às fundações públicas com personalidade jurídica de direito privado (COSTA, 2006).

Porém, há quem entenda que a extensão da imunidade recíproca se dá também para as fundações de direito privado (DI PIETRO, 2003).

Para Baleeiro³, a imunidade recíproca, nos moldes dos grandes princípios que a norteiam, como o federalismo e a inexistência de capacidade econômica das pessoas estatais, conforme o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição Federal, se deduz a imunidade recíproca ainda da superioridade do interesse público sobre o privado, favorecendo os bens, o patrimônio, as rendas e os serviços de cada entidade estatal interna, como instrumentalidades para o exercício de suas atividades públicas, em relação às quais não se pode falar em capacidade econômica, voltada ao lucro ou à especulação, de acordo com o art. 150, § 2º e § 3º do texto constitucional.

Ainda para o autor acima, a imunidade não beneficiará apenas atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltado ao desempenho econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, art. 173, §§ 1º e 2º).

O Supremo Tribunal Federal, nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251-2, confirmou a importância de se analisar a aplicação da imunidade recíproca de modo teleológico. A seguir o voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes⁴:

³ Fonte: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/conselho_contribuintes/acordaos/2000/5/1097005.htm

⁴ Fonte: www.stf.gov.br

Assim, antes de recomendar a adoção de uma interpretação que enfatize a necessidade de uma redução teleológica do art. 150, VI, c, da Constituição, a própria teleologia da disposição parece recomendar uma interpretação compreensiva do dispositivo, na linha enfatizada por Baleeiro e, mais recentemente, pelos Ministros Oscar Corrêa, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Sydney Sanches e Nelson Jobim.

Nesse sentido, foi o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, nos Embargos de Divergência n.º 134.573⁵:

Sigo fiel à lição do grande Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Forense, 3ª ed., 314) – já diversas vezes invocadas nos anais da Casa (v.g, RE 87.913, 9.2.77, Alckmin; RE 89.173, M. Alves, RTJ 92/321) – segundo a qual ‘a imunidade, para alcançar seus efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas, também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas por sua própria natureza’.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos que não exploram atividade econômica não lhes são impostas a tributação por meio de impostos, porque são a longa *manus* da pessoa política que, por meio de lei, as instituem (CARRAZA, 2007).

O Art. 173, § 1º, § 2º da Constituição Federal de 1988, estabelece o seguinte:

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

§ 1º - A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias;

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

O Supremo Tribunal Federal através de uma interpretação sistemática e teleológica vem perfilhando o entendimento pelo qual a imunidade recíproca também se estende em favor das **empresas públicas** que exercem a atividade de prestação de serviço público em regime de monopólio (HARADA, 2008).

⁵ Fonte: www.stf.gov.br

O autor acima explica com clareza que a atividade de prestação de serviço público em regime de monopólio do Estado por uma empresa pública, apesar de sua natureza de pessoa jurídica de direito privado, permite equipará-la a uma autarquia, isto é, entidade que executa serviço público determinado, destacado da administração central. Como integrante da administração pública indireta aplicam-se à empresa pública todos os princípios insertos no art. 37 da CF, sujeitando-se, inclusive, à fiscalização do Tribunal de Contas.

Ainda no entendimento de Harada (2008, p.2):

Outrossim, inaplicáveis as restrições contidas nos §§ 1º e 2º do art. 173 da CF, que determinam a submissão de empresa pública ao regime de direito privado no que tange, dentre outras, às obrigações tributárias, vedando-lhe a fruição de benefício tributário não extensivo às empresas do setor privado. É que tais restrições têm fundamento no princípio da livre concorrência, sobre o qual se assenta o regime econômico da livre iniciativa (art. 170, II e IV da CF). Em relação à empresa pública que presta serviço público em regime de monopólio, fazendo as vezes do próprio Estado, não há que se cogitar do princípio de livre concorrência. Diferente é a hipótese de uma estatal que explora atividade econômica com o fim meramente especulativo. Neste caso, incidem as regras dos §§ 1º e 2º do art. 173, bem como a do próprio caput desse artigo, que só permite a assunção direta da atividade econômica pelo Estado por razões de segurança nacional e de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

A imunidade recíproca aclamada pela Suprema Corte brasileira diz respeito à restrição à prestação de serviço público obrigatório e exclusivo do Estado. Não alcança outros serviços prestados pela empresa, como os de entrega de jornais, livros, revistas etc.

Importante ressaltar que, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal já entendia pela possibilidade de tributação do imóvel objeto de compromisso irrevogável de compra e venda o que se verifica pelo teor das seguintes súmulas editadas anteriormente ao advento da nova Carta (COSTA, 2006, p.235-237):

Súmula 583 – Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano. Súmula 75 - sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos que é encargo do comprador.

De acordo com a possibilidade de aplicação da extensão do benefício da imunidade recíproca, não alcançar as empresas públicas e as sociedades de economia mista, o Supremo Tribunal Federal tem o seguinte entendimento abaixo.

O Supremo Tribunal Federal ao tratar do tema, firmou entendimento segundo o qual as empresas públicas prestadoras de serviço público também devem ser contempladas pela imunidade recíproca. Com isso, determinou o seu alcance à Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária – INFRAERO⁶:

A Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO está abrangida pela imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da CF ("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;"), haja vista tratar-se de empresa pública federal que tem por atividade-fim prestar serviços de infra-estrutura aeroportuária, mediante outorga da União, a quem constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, tal encargo (CF, art. 21, XII, c). Com base nesse entendimento, a Turma manteve decisão monocrática do Min. Celso de Mello que negara provimento a recurso extraordinário, do qual relator, em que o Município de Salvador pleiteava a incidência do ISS sobre a atividade desempenhada pela ora agravada. Precedentes citados: RE 265749/SP (DJU de 2.2.2007); RE 357291/PR (DJU de 2.6.2006); RE 407099/RS (DJU de 6.8.2004). RE 363412 AgR/BA, rel. Min. Celso de Mello, 7.8.2007. (RE-363412). Dentro dessa linha de argumentação, que prestigia a interpretação sistemática e teleológica, o STF reconheceu a imunidade recíproca a favor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

Observa-se em um primeiro momento, que as empresas públicas e sociedades de economia mista são categorias jurídicas distintas, porém são instituídas para a exploração de atividade econômica, vez que são notórios instrumentos da intervenção do Estado no império econômico (ALEXANDRINO; PAULO, 2006).

Convém fazer a distinção entre empresa pública exploradora de atividade econômica, que exerce atividade empresarial e concorre, no mercado econômico, com empresas privadas, daquela prestadora de serviço público, cuja natureza jurídica é de autarquia, e, conseqüentemente, são abarcadas pela imunidade recíproca prevista pela nossa lei maior.

Para Alexandrino; Paulo (2006, p.36):

⁶ Maiores informações: www.stf.gov.br

Empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização de lei específica, sob qualquer forma jurídica, como Ltda, S/A, etc. e com capital exclusivamente público, para a exploração de atividades de natureza econômica ou execução de serviços públicos.

Para os autores acima (2006, p.36),

sociedade de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado integrantes da Administração Indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização legal, sob a forma de sociedade anônima e com capitais públicos e privados, para a exploração de atividades de natureza econômica ou execução de serviços públicos.

Regra geral, as empresas públicas não estão abrangidas pela imunidade tributária recíproca, todavia, o Supremo Tribunal Federal fez uma distinção entre empresas públicas que exploram atividades econômicas daquelas que prestam serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.

Diante do conteúdo acima apresentado, infere-se que o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade recíproca alcança aquelas empresas públicas prestadoras de serviços públicos exclusivos.

Vale apresentar o julgamento da Ação Cautelar 1550-2, a Segunda Turma do STF, por votação unânime, de fevereiro de 2007, reconheceu a uma sociedade de economia mista estadual prestadora de serviço público, no caso a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD, a extensão da imunidade recíproca de que tratam a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição, mas cabe ressaltar que o voto do relator, Min. Gilmar Mendes, foi bastante incisivo, ao afirmar que o acórdão do Tribunal de Justiça de Rondônia, contra o qual foi ajuizada a cautelar em comento, ao deixar de adotar a imunidade à Companhia de Água e Esgotos de Rondônia, “parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE nº 407.099-5/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 6.8.2004”.⁷

Como já se viu durante o desenvolvimento do presente trabalho, a norma da imunidade tributária recíproca abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme dispõe o art. 150, VI, a, da Carta Constitucional, com a vedação da incidência tributária de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros.

⁷ Fonte: <http://www.pontodosconcursos.com.br/professor.asp?menu=professores&busca=&prof=4&art=3178&idpag=2>

Em relação às empresas estatais prestadoras de serviços públicos é necessária a observância de preceitos de direito público.

4.1 Questões polêmicas

Tema bastante discutido é a que expõe Carraza (2007, p.711):

II - Postas estas idéias, fica fácil concluirmos que, no Brasil, a imunidade tributária da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Para o autor acima, a regra imunizante se estende a todos os impostos, inclusive ao Imposto sobre Operações Financeiras.

A Suprema Corte brasileira decidiu que, quando o preceito constitucional fizer referência aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, se reconheça o direito à imunidade, por exemplo, ao Imposto sobre Operações Financeiras, ainda que o aludido imposto seja considerado pelo Código Tributário Nacional como um imposto sobre a produção ou a circulação e não como um imposto sobre o patrimônio ou a renda, resta manifesto que a incidência do IOF vincula às rendas e aos patrimônios das pessoas compreendidas a norma de imunidade, necessitando, deste modo, ser afastada a incidência desse imposto sobre as rendas e os patrimônios dessas pessoas (COSTA, 2006).

Diante da análise de tal inserção do imposto acima no alcance da norma de imunidade recíproca entre os entes da Federação brasileira, urge apresentar a seguir um acórdão que reflete esse entendimento na Suprema Corte Brasileira.

O Pretório Excelso ilustra o posicionamento acerca da abrangência dessa imunidade, no que tange a existência do Imposto sobre Operações Financeiras de pessoas políticas, de acordo com o acórdão de relatoria do Ministro Marco Aurélio, no AgRg no AI 175.133-0 PR, assim ementado:

Imposto – Imunidade recíproca – Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea “a” do inciso IV do art. 150 da Constituição federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras (COSTA, 2006, p.237).

Consolidando essa orientação, o Plenário da Corte, por unanimidade, julgou procedente o pedido formulado em ADI 1.758-4, para declarar inconstitucional a expressão “inclusive pessoas jurídicas imunes”, visto que o art. 28 da Lei n.º 9.532, de 1997, retirava a imunidade do IOF, nas aplicações em fundo de investimentos, constituídos sob qualquer forma (COSTA, 2006).

De acordo com entendimento do Supremo Tribunal Federal, se deve dar a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços. No julgamento dos Recursos Extraordinários 193.969 e 203.755, consolidou o entendimento de que não se pode invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles.

O Município não poderá exigir o ISS em relação aos serviços prestados pela União, Estados ou pelo Distrito Federal. A razão imunizatória está em evitar-se a tributação dos entes da Federação entre si, o que geraria uma frontal ameaça ao equilíbrio federativo, cláusula pétrea protegida pelo art. 60, § 4º, I da Constituição Federal. Na lição de Ricardo Lobo Torres o fundamento da imunidade recíproca é: a liberdade individual, que estaria seriamente comprometida se o equilíbrio federativo se desfizesse pelas incidências fiscais mútuas dos diversos entes públicos.

Diante o exposto, não resta dúvida de que as empresas concessionárias estão enquadradas na exceção prevista no § 3º do art. 150, pois executam atividades públicas, por meio de contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, portanto, não estão imunes.

Vale apresentar o entendimento perfilhado pelo ínclito doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello⁸:

⁸ Fonte: <http://sinter82.sefaz.ba.gov.br/lpinternet/lpext.dll/Acervos/Contencioso/Infobase4>

Regime Tributário – As empresas estatais, conquanto prestadoras de serviços públicos, quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço não se beneficiam da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal – onde se proíbe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituíam impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. É que o § 3º do mesmo artigo é explícito em excluir, em tais casos, a incidência da referida imunidade. Ora, como ditas empresas operam mediante as referidas contraprestações, salvo em hipóteses incomuns nas quais inexistam, ficarão ao largo do aludido dispositivo protetor.

Bastante discutido foi o Acórdão proferido no RE 407.099-RS, que reflete o entendimento segundo o qual empresa estatal prestadora de serviço público goza de imunidade tributária: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos apresentado por Costa (2006, p.246):

Constitucional. Tributário. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, A. Empresa Pública que exerce atividade econômica e Empresa Pública prestadora de Serviço Público: distinção. I – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, a. II – RE conhecido em parte e, nessa parte, provido.

Vale apresentar a decisão abaixo, a respeito de serviços prestados por advogado, Apelação Cível em Mandado de Segurança, de 20/03/2007, não admitindo a imunidade recíproca⁹:

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR ADVOGADO - SERVIÇO INDISPENSÁVEL À ADMINISTRAÇÃO DA JUSTIÇA NÃO ABRANGIDO PELA IMUNIDADE RECÍPROCA (ART. 150, V, 'a', CF) - CONTRIBUINTE DEVIDAMENTE NOTIFICADO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NÃO CONFIGURADAS - IMPOSTO DEVIDO - RECURSO DESPROVIDO. Os serviços de advocacia, embora indispensáveis à administração da justiça (art. 133, CF e art. 2º, § 1º, EOAB), estão sujeitos à incidência de ISS (item 88, da lista anexa ao DL 406/68; e 17.14 da lista de serviços da LC 116/03), porque não são serviços públicos e, por conseguinte, não estão protegidos pela imunidade tributária recíproca de que trata o art. 150, inciso VI, da Constituição.

As funções essenciais à Justiça são atividades profissionais, públicas ou privadas, propulsoras de jurisdição, e que sem elas, o Poder Judiciário não seria

⁹Fonte: <http://tjsc6.tj.sc.gov.br/jurisprudencia/Impressao>.

chamado para dirimir conflitos, em razão de não existir juiz sem autor (BULOS, 2007).

Em relação ao profissional da advocacia, Bulos (2007, p.1169) relata o equilíbrio do advogado, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, “os advogados prestam importante serviço de contribuição para o bom exercício da Justiça, sendo natural que, no desempenho regular da atividade, o façam, até com ardor e veemência (...)”.

Como se viu, a advocacia é uma atividade que exige dedicação, porém não se encaixa no conceito de serviço público, e, por conseguinte, não está abarcado pela imunidade recíproca.

Bulos (2007) apresenta o questionamento dos Bancos privados e conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no Acórdão 503 que tem como relator, o Ministro Moreira Alves, os bancos privados não gozam da imunidade recíproca.

Outro julgamento interessante foi o julgamento de 27 de maio de 2003 – Órgão Julgador: Segunda Turma, com publicação em 12.09.2003, que teve como Rel Min. Maurício Correa:

¹⁰EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviços de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, “f” e 150, VI, da Constituição Federal. 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Recurso Extraordinário parcialmente provido¹¹.

Destarte, diante de toda a explanação sobre a imunidade tributária recíproca dos entes públicos que abrange somente impostos, a doutrinadora Helena Costa (2006), perfilha o entendimento que a exigência de contribuições dos entes políticos não encontra óbices, em razão de restado claramente nos textos constitucionais à referência aos impostos.

¹⁰ Fonte: http://www.transportes.gov.br/conjur/juridica/pareceres/p226_2005.pdf

Segundo a autora acima, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a discussão a respeito do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante e o cabimento da invocação da imunidade para a exoneração dos entes políticos. A Suprema Corte considerou tal adicional, a priori, como um imposto com destinação especial, não sendo possível a exigência das pessoas políticas. E posteriormente entendeu que tal exigência fiscal como contribuição, admitindo fosse exigido das pessoas políticas.

CONCLUSÃO

Com base no estudo realizado sobre a tributação, e sua relação com a imunidade recíproca dos entes públicos, conclui-se que, cabe sustentar a imunidade recíproca de tais entes, devido ao princípio federativo instituído pela Constituição da República Federativa do Brasil, com o intuito de valorização dos direitos dos contribuintes.

Hodiernamente, a Constituição Federal possui característica principiológica, a interpretação de qualquer regra, seja ela constitucional ou legal, estará condicionada pelos princípios norteadores da norma fundamental: a Constituição. Todo preceito tende a desenvolver-se até seus limites lógicos e, por conseguinte, legais.

Apresentou-se a evolução constitucional da imunidade recíproca, os princípios constitucionais e limitação ao poder de tributar para que os entes públicos sejam alcançados pela imunidade recíproca, por não se tratar de uma regalia, mas uma norma estabelecida no bojo da nossa Carta Constitucional, como finalidade no princípio do interesse público.

A tributação deve alcançar o desiderato de justiça e segurança jurídicas como supedâneo da melhor distribuição e arrecadação de tributos, em seus desdobramentos aparecem os princípios da competência, princípio da isonomia e da capacidade contributiva, em decorrência da supremacia do interesse público sobre o particular.

O tributo é sem dúvidas, fonte de riqueza do Estado Brasileiro, que adquiriu novo significado social nos dias hodiernos, na medida em que é considerado como responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo, gerindo e aplicando tais recursos nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, dentre outras.

Dessume-se que é preciso velar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados, e os recursos arrecadados possam ser destinados a toda a coletividade, sendo empregado em obras e serviços que

atendam às necessidades da população, principalmente em prol dos mais necessitados.

Por meio da tributação, somente o Poder Público é competente para instituir espécies tributárias de acordo com o que estabelece a Constituição Federal, precisamente na forma e nas condições que ela própria atribuiu. Assim, quando se fala, necessariamente, em limites da competência tributária, deve-se entender a reserva de ação dentro do estrito âmbito de competência.

As imunidades constituem-se de instrumento de valorização de exoneração tributária por excelência, pois determinadas pessoas, bens e situações estão protegidas devido à sua importância para a sociedade brasileira, ganhando destaque e perfil constitucional, devendo ser mantidas indenidas à abrangência da tributação.

Pode-se inferir que as imunidades constituem-se de verdadeiros direitos públicos subjetivos, que não podem ser desprezados mediante o exercício do Poder Constituinte Derivado, pois são consagradas como cláusulas pétreas, visto que não podem ser reduzidas ou invalidadas por meio de emendas à Constituição Federal.

Com efeito, é mister constitucional a preservação de determinados valores dentro da sociedade, razão pela qual o Constituinte originário fundamentou a imposição das imunidades tributárias.

A imunidade recíproca, analisada sob a ótica do princípio federativo e da separação de poderes, conformada dentro dos grandes princípios que a norteiam, como o federalismo e a inexistência de capacidade econômica das pessoas estatais (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º), norteiam-se pelos seguintes critérios na Constituição de 1988.

Um dos maiores fundamentos para a adoção da imunidade recíproca está no argumento pelo qual o interesse público deva ser supremo, e se sobrepõe ao interesse do particular, beneficiando, assim, os entes públicos que compõem o Estado Federal Brasileiro.

Em conformidade com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 9º, IV, a, também prevê a imunidade recíproca, não se aplicando aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente, no que se refere aos tributos de sua competência.

Durante a explanação do presente trabalho monográfico, pode-se aferir que a imunidade recíproca tem como finalidade garantir além de ratificar o equilíbrio federativo do país.

Nessa perspectiva, o Supremo Tribunal Federal, guardião de toda ordem constitucional brasileira, veio reforçar que a imunidade recíproca é estabelecida em decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.

Contudo, cabe ressaltar que não se pretende nesse trabalho encerrar o debate, em que tanto o Estado através do Poder Judiciário e o seu papel de sujeito no processo de garantia e efetivação dos direitos dos contribuintes, ou seja, através da consagração os princípios constitucionais tributários com alicerce da tributação, sendo a imunidade recíproca dos entes da Federação uma norma constitucional cuja observância é imperativa para a preservação do Federalismo, também de toda sociedade, mais instigá-los para o desenvolvimento de novas produções nessa área tão carente de debates e pesquisas, para que só assim, sejam assegurados tais direitos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDIRNO, Marcelo; PAULO, Vicente de. *Direito administrativo descomplicado*. São Paulo: Impetus, 2006.

ALMEIDA, Marília. *Reforma tributária: utopia ou realidade*. In *Visão jurídica* n. 26, p.23-26, 200-

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
ARANTES, Oscarino. *De qual reforma tributária o Brasil precisa?* In *Visão Jurídica*, n. 25, p.28, 200-.

BAEZ, Narciso Leandro Xavier. *Curso de excelência em direito tributário*. 2008.
Disponível em: <http://www.unoescxxe.edu.br/unoesc/extensao/arquivos%c1RIO%20>. Acesso em 21 jun. 2008.

BARROS, Benedicto Ferri de. *Brasil, campeão mundial dos impostos*. 1999.
Disponível em: <http://www.secrel.com.br/tributos/bfbarros.html>> Acesso em 13 jun. 2008.

BORBA, Cláudio. *Direito tributário: teoria e 1000 questões*. 19. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 2007.

BRANCO. Maria Cristina dos Santos Castelo. *A imunidade tributária nas instituições educacionais*. 2005. Disponível em:
<http://www.sinfisco.com.br/files/monografias/monografia>. Acesso em 08 jul. 2008.

BULOS, Uadi Lammego. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZA, Roque Antônio. *Direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. *A importância da administração tributária no estado democrático de direito – análise da emenda constitucional n.º 42/03*. 2007. Disponível em: http://www.sindifiscal-es.org.br/upload/parecer_Ad_Tributaria.pdf> Acesso em: 14 jul. 2008.

COELHO, Inocêncio Martires; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008.
COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.

DINIZ, Maria Augusta Albuquerque de Melo. *Conceito de Tributo para o Código Tributário Nacional. As diversas acepções da palavra "tributo" para o Código Tributário Brasileiro*. 2002. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/1122>>. Acesso em 20 mai. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FEVERSANI, Francini. *Imunidade Tributária das instituições de assistência social: sociedade civil e políticas públicas*. Disponível em: http://www.unisc.br/cursos/pos_graduacao/mestrado/direito/corpo_discente/2007_disertacoes/francini.pdf> Acesso em 19 jun. 2008.

FISCHER, Octávio Campos. *Inconstitucionalidade de aumento do ISS ferindo o princípio da legalidade*. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 29, mar. 1999. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto.asp?id=277>>. Acesso em: 15 jul. 2008

FREIRE, Marcelo Gomes. *Imunidades tributárias*. 2007. Disponível em: http://www.r2learning.com.br/_site/artigos/curso_oab_concurso_artigo_224_Imunidades_tributarias. Acesso em 17 mar. 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Imunidade recíproca das empresas públicas*. 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11252>> Acesso em 07 jul. 2008.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Repercussão geral, imunidades e lei complementar*. 2008. Disponível em: http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=599> Acesso em 21 jun. 2008.

PERES, João Bosco. *Competência tributária negativa: a imunidades tributárias*. 2003. Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=1407>> Acesso em 01 jul. 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. 2005. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=493> Acesso em 12 jul.2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SILVA, Fernando Moraes Quintino da. *Imunidade tributária: princípio constitucional*. 2007. Disponível em: <http://integracao.fgvsp.br/ano10/10/colunalegal.htm>> Acesso em 20 jun. 2008.

SOUSA, Edino Cezar Franzio de. *A Imunidade tributária e suas Improriedades constitucionais*. 2003. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=110267> Acesso em 18 jun. 2008.

SETENTA, Aline Maron. *Tributação: o fenômeno jurídico e a realidade*. 2007. Disponível em: <http://www.periodicoedireito.com.br>. Acesso em 13 jun. 2008.