

Sobre a natureza jurídica e os fundamentos da Imunidade Recíproca

ROGÉRIO LEITE LOBO*

INTRODUÇÃO. I. IMUNIDADES, PRINCÍPIOS E A IMUNIDADE RECÍPROCA. II. OS FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA. III. CONCLUSÕES. BIBLIOGRAFIA.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho, em seus estreitos limites, tem por objetivo brevíssima investigação da natureza jurídica e dos fundamentos principiológicos sobre os quais repousa a imunidade recíproca. Espera-se demonstrar que a imunidade recíproca é espécie *sui generis* do gênero das imunidades contempladas no Texto Constitucional, a qual, encarnando alto teor axiológico e animada pelo princípio da capacidade contributiva e pelo princípio federativo, exsurge sobranceira no panorama geral das vedações constitucionais tributárias.

I. IMUNIDADES, PRINCÍPIOS E A IMUNIDADE RECÍPROCA

1.1

Parece ainda não haver consenso na doutrina pátria quanto à natureza jurídica das imunidades tributárias, estipuladas no corpo da Constituição Federal de 1988, na Seção II do Capítulo I do Título VI, sob a rubrica “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

* Procurador do Município.

Exatamente porque no Brasil — ao contrário do que ocorre na grande maioria dos demais países, estruturados como Federações ou como Estados unitários¹ — a matéria é alçada ao nível constitucional, e dentro do Título relativo às “Limitações do Poder de Tributar”, algumas manifestações doutrinárias tenderam a extrair dessa “localização” a idéia de que as imunidades teriam a mesma natureza jurídica dos demais limites lá arrolados.

Exemplo desse entendimento, que **não distingue** a natureza jurídica das imunidades daquela própria das demais “limitações ao poder de tributar” estipuladas na Constituição, encontra-se no seguinte excerto de lição da lavra de Rubens Go mes de Souza:

*Para completar o estudo do sistema tributário brasileiro, devemos referir certas proibições contidas na Constituição e **que representam limitações da competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ou só de uma ou outra dessas entidades políticas (lembramos que os Territórios são assimilados aos Estados). Estas proibições são as seguintes: (...). C) É proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre (1.º) os bens, rendas ou serviços uns dos outros, sendo que os serviços públicos concedidos a particulares não gozam de isenção, salvo lei especial; (2.º) os templos de qualquer culto, os bens e serviços dos partidos políticos, e das instituições de educação e de assistência social (...). A estas isenções outorgadas diretamente pela Constituição dá-se o nome de imunidades.***²

De se notar que o mestre paulista, co-autor do CTN, arrola, no âmbito dessas “proibições”, tanto os limites ao exercício da competência tributária, que decorrem dos princípios da legalidade, da anterioridade ou da

1 O Prof. Ricardo Lobo Torres menciona a Alemanha e a Argentina — Estados Federados — e a Itália, Espanha e Portugal — Estados Unitários —, como exemplos de países que não contemplam as imunidades em suas Constituições. In: Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, V, III, Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 42.

2 Compêndio de legislação tributária, São Paulo: Res. Tributária, 1982. p. 187.

generalidade, quanto as imunidades em si, igualando-os sob um mesmo gênero que os comportaria a todos, indistintamente.

Cumpra, todavia, estabelecer algumas ressalvas a esse posicionamento.

1.2

De início, há que se constatar que se as “limitações ao poder de tributar”, hoje, são estampadas no corpo da Carta Magna como expressões das **garantias** reconhecidas aos contribuintes no relacionamento com os entes tributantes, correspectivas aos **direitos fundamentais**³ que as informam — estes, por sua vez, hauridos em regra de princípios tributários gerais (legalidade, isonomia, anterioridade, etc.) —, o mesmo fenômeno definitivamente não se poderia vislumbrar no concernente às imunidades; **como regra**, as imunidades antes representam **exceções** àqueles princípios gerais.

É como assevera a Professora e Magistrada Regina Helena Costa, em monografia dedicada ao tema das imunidades, onde, após ressaltar as características da generalidade e da abstração próprias dos princípios, assim as distingue dos contornos inerentes às imunidades:

*Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante.*⁴

A mesma distinção faz Misabel Derzi, alertando ainda para o fato de que as imunidades, “como normas que retiram certos fatos ou pessoas do âmbito de abrangência das normas atributivas de poder”, determinam antes a “inutilidade” da observância daqueles princípios próprios do direito tributário.⁵

3 Quanto à inconfundibilidade substancial entre os **direitos fundamentais** estatuídos na Constituição e suas respectivas **garantias**, vide: NOVELLI, Flávio Bauer. “Norma Constitucional Inconstitucional?”. In: RDA 199. p. 25 e ss.

4 Imunidades tributárias, São Paulo: Malheiros, 2001. p. 36-37.

5 “Notas de atualização” ao livro Limitações constitucionais ao poder de tributar, de Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 232.

Mesmo que se admita, na esteira do entendimento expressado por Roque Antonio Carrazza, que “a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação específica de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos, etc.)”⁶ — e na verdade não são estes **todos** exatamente **princípios constitucionais tributários** —, importante será perceber que, em regra, para o que aqui se quer expor, as imunidades **excepcionam** os princípios maiores que orientam o fenômeno tributário pautado na generalidade da busca dos “signos presuntivos de riqueza”,⁷ que surgem na sociedade como potenciais anteparos da incidência dos gravames.

1.3

Afastada então a idéia que pretenderia identificar a natureza jurídica inerente aos princípios que informam as demais “limitações ao poder de tributar” à que se plasma nas imunidades — pelo só fato de constarem do mesmo Capítulo da Constituição Federal —, resta indicar, ainda que brevemente, como tem se comportado a doutrina pátria no esforço de delinear um arcabouço jurídico específico para as imunidades.

Ricardo Lobo Torres, em empreitada sistematizante, segrega em dois grandes grupos as correntes que vislumbra haver na doutrina brasileira, ambos irmanados na tese da “autolimitação da competência tributária”, e ambos também, segundo seu sentir, maculados por um excessivo “formalismo”, que os impediu de retirar das imunidades sua verdadeira essência, relacionada aos direitos humanos.⁸

Daí que aloca em um primeiro grupo aqueles autores que vêm nas imunidades uma autolimitação ao poder de tributar que surge **concomitante** à sua própria constituição (do poder de tributar) —, e nesse grupo inclui Gilberto de Ulhôa Canto, Celso Bastos, Sampaio Dória, Geraldo Ataliba e Sacha Calmon —, congregando no segundo grupo os doutrinadores que

6 Curso de direito constitucional tributário, São Paulo: Malheiros, 1999. p. 464.

7 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, São Paulo: Saraiva, 1963. p. 458 e ss.

8 Op. cit., p. 48.

advogam a “tese da constituição ilimitada do poder tributário e da ulterior supressão, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos”, tais como Amílcar Falcão, Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes e J. Souto Maior Borges.⁹

Após criticar as duas correntes, o mestre carioca propõe que as imunidades decorrem do “preexistente direito às liberdades” — portanto anteriores ao próprio poder tributário —, conceituando-as como

*(...) a intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.*¹⁰

É verdade que os autores que, no Brasil, se debruçaram sobre o tema das imunidades tributárias, em sua imensa maioria, extraíram diretamente da “constitucionalização” do instituto a pedra de toque de suas manifestações. Amílcar Falcão, por exemplo, dispôs que “a imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”,¹¹ em diapasão similar ao depois utilizado por J. Souto Maior Borges, que vê na imunidade uma “hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada”.¹² Aí o “formalismo” (ou “neopositivismo”) criticado por Ricardo Lobo Torres, ao indicar haver fonte anterior à Constituição, ao próprio poder tributário — os direitos humanos fundamentais —, de onde as imunidades extraem sua primeira razão de ser.

Por outro lado, e curiosamente, apenas uns poucos autores enxergam variações axiológicas dentre as várias “espécies” de imunidades que a Carta Magna contempla. Não há maior preocupação em indagar, por exemplo, se a regra que impede a incidência de impostos sobre o papel destinado à

9 Idem, *Ibidem*. p. 49-50.

10 Idem, *Ibidem*. p. 51.

11 Fato gerador da obrigação tributária, *Rio de Janeiro: Forense*, 1996. p. 117.

12 Teoria geral das isenções tributárias, *São Paulo: Malheiros*, 2001. p. 181.

impressão é **permeada por valores da mesma importância** que a regra que estabelece a imunidade recíproca. Para os chamados “neopositivistas”, a questão parece ser desimportante, pois a idêntica chancela constitucional igualaria **em valor** todas as imunidades; já para os “neonaturalistas”, a equalização axiológica resultaria da origem comum de todas as imunidades: os direitos humanos fundamentais.

Interessante a esta altura notar que Aliomar Baleeiro, em seu clássico *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, não se arvora em buscar uma “natureza jurídica comum” a todas as imunidades estampadas na Constituição. Se por um lado não deixa de constatar que a chancela constitucional as remete a todas a um mesmo regime jurídico (o constitucional), não parece, daí, extrair ilações outras que extravasem essa realidade, como tentam fazer os autores “neopositivistas”. Noutra giro, se reconhece haver valores anteriores que legitimariam cada qual das imunidades *per se*, nem por isso os aloca (os valores) em nível sobranceiro, único e comum, na forma postulada pelos “neonaturalistas”.¹³

Essa percepção consolida um importante avanço na idéia que este trabalho se propõe a expor, alavancando uma de suas premissas: não apenas as imunidades possuem natureza jurídica inconfundível com a inerente às demais “limitações” estampadas na Carta Magna; antes e além, **não há entre as próprias imunidades uma mesma natureza jurídica comum que as reúna ou congrege em seus enleios abrangentes e exclusivos.**

1.4

É possível mesmo que a “constitucionalização” das imunidades — essas regras que excepcionam as características da abstração e da generalidade próprias dos princípios que informam o fenômeno tributário —, como operada no Brasil desde a Carta de 1891, tenha determinado certo exagero da doutrina no lidar com o tema por aqui, valorizando em demasia essa

¹³ Diferentemente dos autores que o sucederam no estudo da matéria, em sua obra, o mestre baiano não elabora um “capítulo comum” a todas as imunidades, nem formula uma “teoria unificadora” que pretendesse englobar todas elas, amarrando-as pela natureza jurídica; ao contrário, ao abordar as imunidades o faz em capítulos distintos e separados, indicando suas origens distintas e efeitos não necessariamente idênticos. In: Op. cit., Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 225 e ss. (imunidade recíproca). p. 307 e ss. (imunidade dos templos, entidades assistenciais e políticas). p. 339 e ss. (imunidade dos livros e periódicos), etc.

“constitucionalização”, em detrimento de uma análise mais específica de cada uma das vertentes que, ao final, deságuam nas normas constitucionais em si, impeditivas da tributação.

A doutrina estrangeira em geral não chegou a desenvolver uma teoria específica para as imunidades, colocando-as em um mesmo patamar que as isenções e as demais **normas exonerativas do dever tributário**. O argentino Guiliani Fonrouge não se mostra especialmente impressionado com a ênfase que os autores brasileiros costumam dar à matéria:

La doctrina brasileña ha profundizado en el tema, en parte por preocupación científica, pero en gran medida por particularidades del sistema constitucional. Es así que algunos distingos que ella propicia no parecen tener sustentación entre nosotros, ni los creemos aptos de generalización. (...).

En cambio, cuando la no incidencia (no sujeción) es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad. En su esencia jurídica es lo mismo que la no incidencia pura y simple, pero tiene el aditamento de una norma constitucional que la consagra.¹⁴

Já o professor italiano Victor Uckmar, após arrolar alguns exemplos de “desonerações e isenções tributárias” incorporadas em Constituições de Estados da América Latina — e o Brasil serve a vários comentários —, não se furta em questionar com certa veemência a legitimidade dessa prática, que, como já frisado, excepciona o princípio da generalidade da tributação:

Em alguns Estados, apesar de ser acolhido o princípio da igualdade perante a lei fiscal, e, portanto, da generalidade da imposição, considerou-se oportuno estatuir, mediante normas de caráter constitucional, isenções a favor de determinados bens e atividades; e isto para a persecução de fins de interesse superior (por exemplo, religioso ou cultural) ou para evitar que, sob a aparência de gravames fiscais, fossem realizadas perseguições (por exemplo, por motivos políticos).¹⁵

14 Derecho financiero, vol. I, Buenos Aires: Depalma, 1970. p. 298-299.

15 Princípios comuns de direito constitucional tributário, São Paulo: Malheiros, 1999. p. 71.

Também a lição do autor português Diogo Leite de Campos é que não haveria distinção essencial entre as isenções e as imunidades, além do fato de que estas são estipuladas no Texto Constitucional, e aquelas em normas de hierarquia inferior.¹⁶

Essa indiferença da doutrina estrangeira quanto às imunidades tributárias, entretanto, se obviamente não mitiga a pertinência (e a importância) do estudo específico do tema no Brasil — onde, afinal, para o bem ou para o mal, sofreu positividade constitucional —, propiciará também, noutro passo, colocar em perspectiva aquelas **nuances axiológicas** antes referidas, existentes entre as várias vedações insertas na Carta Magna, alcunhadas indiscriminadamente de imunidades tributárias.

Com efeito, **vistas sob o enfoque dos valores intrínsecos que as permeiam e que pretendem justificar-lhes a existência**, as várias e variadas normas exonerativas tributárias constantes da Constituição Federal de 1988 — que a doutrina majoritária a todas chama “imunidades” —,¹⁷ exsurgem com gigantescas dissimilaridades, inconfundíveis mesmo.

Sem descambar para a casuística, e aproveitando o exaustivo e curioso rol elaborado por Yoshiaki Ichihara,¹⁸ não há como deixar de perceber quão danoso para o estudo das imunidades é não distinguir a regra que impede a incidência do ITBI sobre a cisão das empresas (art. 156, § 2.º, I, da CF/88) daquela que veda gravar os templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*, da CF/88). Enquanto a primeira decorre de mera política fiscal, sem fundamento de cunho mais profundo, esta última, por seu turno, tem por escopo preservar a liberdade de religião no Brasil, que se quer um país laico — haurindo, portanto, sua legitimação em um valor de inegável densidade social e política.

16 *Fazendo uso de certa tautologia, o mestre lusitano assevera que “as isenções constitucionais são as que estão estabelecidas na Constituição, ao contrário das isenções ordinárias que estão previstas nas leis ordinárias”.* In: *Direito tributário*, Coimbra: Almedina, 2000. p. 363.

17 Yoshiaki Ichihara foi capaz de listar exatamente vinte e oito “imunidades” que encontrou na CF/88, colocando em um mesmo patamar, p. ex., a “imunidade das taxas na celebração do casamento civil” e a “imunidade recíproca”, sem as distinguir a não ser por seus efeitos. In: *Imunidades tributárias*, São Paulo: Atlas, 2000. p. 194-195.

18 *Vide nota supra.*

Diante desse singelo mas sintomático exemplo — ao qual vários outros poderiam ser somados — pode-se afirmar que existe verdadeira **hierarquia axiológica** a diferenciar as normas exonerativas positivadas na Carta Magna de 1988. Se todas podem ser chamadas de “imunidades”, como quer o autor paulista acima mencionado, algumas inegavelmente projetam suas raízes históricas, sociais e políticas em profundidades não alcançadas por outras.

1.5

Consignado, pois, que sob essa **hierarquia de valores** há “imunidades e imunidades” expressas na Constituição, uma delas se sobressai como aquela que talvez carregue um *plus* de diferencial no cotejo com todas as demais, tanto porque estaria alocada no topo dessa cadeia axiológica quanto porque configuraria exceção àquela regra de que as imunidades (concretas e específicas) funcionam como **normas derogatórias** dos princípios (absolutos e gerais): trata-se da imunidade recíproca.

Viu-se no início desta exposição, com o auxílio do magistério de Flávio Bauer Novelli, que, em regra, as “limitações ao poder de tributar” estatuídas na Constituição representam as **garantias** correlatas aos **direitos fundamentais** reconhecidos aos cidadãos no relacionamento com os entes tributantes. Viu-se também que esses **direitos fundamentais** decorrem de **princípios tributários** plasmados no Texto Maior, e que as imunidades, por direcionarem sua normatividade para alcançar situações específicas e concretas — retirando-as daquele universo geral e abstrato alcançado pelos princípios —, não podem ser com estes confundidas, afastando-se ontologicamente das “limitações” em si.

Ocorre que a imunidade recíproca — positivada hoje no art. 150, VI, *a*, da CF/88 —, ao contrário das demais “imunidades”, surge não apenas como uma norma que derroga os princípios que ordenam a generalidade da tributação: **nela própria se exprimem também princípios outros, de importância e envergadura da mesma forma vitais à Ordem Constitucional.**

Por isso que alguns autores vêm na imunidade recíproca aquela única que, de todas, deveria ser como tal **ontologicamente reconhecida**, uma vez que, muito além de servir de garantia aos direitos funda-

mentais que nela se plasmam, consagraria em seu bojo tanto o **princípio federativo** quanto o **princípio da capacidade contributiva**, extravasando aquelas barreiras da concretude e da especificidade, próprias das imunidades, para alcançar inédita normatividade (para as imunidades) de natureza abstrata e geral.

É nessa linha de idéias que Regina Helena Costa expõe sua convicção quanto à excepcionalidade da imunidade recíproca, no cotejo com as demais “imunidades” trazidas na Constituição:

Excepcionalmente, porém, tal não ocorre. É o que se verifica na hipótese de imunidade ontológica, a qual é dedutível de um princípio, que tanto inspira e fundamenta a norma atributiva de competência, quanto respalda a imunidade. Nessa situação a imunidade representa consequência necessária, expressa ou implícita, de um princípio.

É o caso da imunidade recíproca das pessoas políticas, derivação necessária dos princípios federativo e da autonomia municipal.¹⁹

Também Aurélio P. Seixas Filho — que, tal qual os doutrinadores estrangeiros acima referidos, não vê distinção essencial entre as isenções e as imunidades — concede honrosa posição *a lettere* à imunidade recíproca, em função de sua origem na “ausência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas de direito público” e na “ponderação de critérios políticos”. “Assim, ressaltando-se a particularidade da imunidade recíproca, as demais hipóteses de imunidades tributárias não passam de isenções sediadas na Constituição Federal, distinguindo-se das demais isenções por este específico fator de ser a norma jurídica restrita de hierarquia superior às normas jurídicas ordinárias”.²⁰

No mesmo diapasão de conceder *status* diferenciado à imunidade recíproca, leciona Ricardo Lobo Torres, ao asseverar: “A intributabilidade dos entes públicos no federalismo é vera imunidade, porque essencial à sobrevivência do regime e à afirmação da liberdade”.²¹

¹⁹ Op. cit., p. 37-38.

²⁰ Teoria e prática das isenções tributárias, Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 63 a 65.

²¹ Op. cit. p. 221.

Misabel Derzi não discrepa desse entendimento, embora pareça entender que o incorporar a abstração e a generalidade dos princípios não é privilégio da imunidade recíproca, pois que também as entidades assistenciais, além das pessoas políticas, não possuiriam capacidade contributiva.²² A Prof.^a Regina Helena Costa, em correto aparte, todavia, separa a imunidade recíproca (que chama “imunidade ontológica”) das demais imunidades do art. 150 da CF/88 (que chama “imunidades políticas”), sustentando que apenas às pessoas jurídicas de direito público é reconhecida a falta de **capacidade contributiva** como atributo subjetivo que obsta a incidência de exações tributárias.²³

Há mesmo autores — como Paulo de Barros Carvalho e a própria Misabel Derzi, na esteira dos ensinamentos de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba — que pontificam a existência implícita de um “princípio da imunidade recíproca”, ao postular que mesmo não fosse explicitada na Carta Magna, essa imunidade continuaria viva e tutelável, “como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal”.²⁴

II. OS FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA

2.1

De tudo o que até aqui se expôs, então, percebe-se haver firmes esteios doutrinários que elevam a imunidade recíproca como sobranceira às demais vedações do mesmo gênero contempladas na Constituição. O extrato desses entendimentos parece brotar diretamente dos fundamentos principiológicos que a informam, e estes, por seu turno, alojam-se no **princípio da capacidade contributiva** e no **princípio federativo**.

Ainda que *en passant*, nos estreitos limites deste trabalho, faz-se mister aprofundar o exame de cada um desses fundamentos, indicados pela doutrina como legitimadores da imunidade recíproca.

22 Op. cit. p. 227.

23 *Como será visto mais à frente, a convicção de Regina Helena Costa resulta da plena compreensão das lições de Dino Jarach, plenitude que outros autores não lograram alcançar.*

24 Curso de direito tributário, São Paulo, Saraiva: 1991. p. 120.

2.2

De há muito se discute quanto à existência ou não de **capacidade contributiva por parte dos entes públicos**, indagando se poderiam, legitimamente, ser alocados no pólo passivo das relações jurídico-tributárias, na qualidade de contribuintes de exações cobradas por outros entes públicos, titulares de competência impositiva.

No contexto dessa discussão, em sua obra clássica *Hacienda y derecho*, e após tecer considerações sobre a “capacidade tributária” das pessoas físicas e jurídicas, Sainz de Bujanda conclui que também as pessoas jurídicas públicas podem sujeitar-se a gravames impostos por outras, a não ser que exoneradas por regras específicas ditadas por razões de política fiscal:

Reconocida la capacidad tributaria de las personas jurídicas, sin distinción alguna, es claro que aquélla tanto corresponde a las personas jurídicas privadas como las personas jurídicas públicas y, entre estas últimas, tanto las entidades territoriales autárquicas (v.g.: municipales o provinciales) como las entidades institucionales (v.g.: organismos autónomos). (...). Ciertamente, se advierte una tendencia muy general a exonerar de impuestos estatales a los municipios o provincias, pero esa orientación se inspira en criterios de política financiera y suele articularse técnicamente por medio de exenciones reconocidas a favor de los entes locales, lo que prueba, precisamente, que tales entes tienen capacidad jurídica tributaria, es decir, aptitud para ser sujetos pasivos de la imposición estatal.²⁵

Da mesma forma entende A. Berliri, refutando a tese de Scoca; a inexistência de “soberania” ou de “poder de império” entre os entes públicos em geral impediria que uns sujeitassem os outros aos seus gravames. Sua conclusão, como a de Sainz de Bujanda, é de que não havendo regra legal específica isentando do recolhimento do tributo, este será normalmente devido pelo ente público:

25 Hacienda y Derecho, vol. V, Madrid: Inst. de Estudios Políticos, 1967. p. 326.

En fin, si la ley nada dice sobre el particular, es evidente que el problema deberá resolverse sobre todo con arreglo a la intención del legislador, y como por lo general el Estado está sujeto a los reglamentos delegados de los municipios e de las provincias, nos parece que, en ausencia de graves elementos en contrario, debe estimarse que la autorización para establecer el tributo supone también la autorización para aplicarlo al Estado.²⁶

Para esses autores, portanto, as pessoas jurídicas de direito público possuem plena capacidade contributiva, e, tal qual as pessoas privadas, podem ser submetidas à incidência tributária relacionada à competência impositiva alheia, cumprindo ao legislador, se assim quiser, isentá-las dos gravames por razões de política fiscal.

Há entretanto na doutrina também posicionamento diametralmente oposto, e da lavra de autor de envergadura equivalente aos mestres acima citados. O ítalo-argentino Dino Jarach avança no estudo da estrutura interna do fato impositivo tributário para, ao final, demonstrar que a **ausência de substrato econômico nos atos da Administração Pública** implica reconhecer faltar, aos entes públicos e às suas instrumentalidades, a capacidade contributiva imprescindível à sujeição passiva tributária:

O presuposto de fato de todo imposto tem natureza econômica, consiste em uma atividade ou situação econômica, da qual resulta capacidade contributiva. A capacidade contributiva significa apreciação por parte do legislador de que o fato econômico que se verificado para o sujeito lhe permite subtrair uma soma de dinheiro de suas necessidades privadas para destiná-la a contribuir aos gastos públicos. Mas estes conceitos básicos do fato impositivo não possuíam sentido se o fato impositivo se atribuisse ao Estado ou às entidades públicas ou às dependências delas. As situações ou as atividades econômicas das mesmas nunca representam capacidade contributiva porque toda a riqueza-

26 Principios de derecho tributario, vol. 1, trad. Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid: De Derecho Financiero, 1964. p. 287.

*za do Estado já serve diretamente às finalidades públicas, e seria sem sentido atribuir-lhe uma capacidade de contribuição às finalidades para as quais toda sua atividade e sua existência estão destinadas.*²⁷

A argumentação é convincente, e ataca a questão sob enfoque ignorado pelos autores anteriormente citados, atinente à própria materialidade do objeto da tributação, que deve ser a riqueza não vinculada a um fim público, exatamente para que, pela atividade fazendária, venha a ter parcela apartada e levada aos cofres públicos no rateio do custeamento dos serviços públicos. Se a riqueza já está indelevelmente vinculada a este fim público, então não há por que retirá-la e reciclá-la na máquina estatal: esta riqueza não é signo presuntivo de capacidade econômica.

É preciso lembrar que no Brasil vigoram os **princípios orçamentários da universalidade e da especialidade** (CF/88, art. 165, § 5.º, e art. 167), segundo os quais todas as receitas e despesas são contempladas no orçamento público abrangente das suas destinações e vinculações, com “fixação quantitativa, qualitativa e temporal dos créditos e débitos públicos”,²⁸ não se admitindo sobras ou desvios que, de alguma maneira, pudessem mitigar a integral destinação das receitas aos fins públicos, e, conseqüentemente, empanar a ausência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas de direito público.

Por isso o magistério de Dino Jarach assume aqui especial pertinência, tendo já repercutido na doutrina pátria, como antes se viu, nas abalizadas vozes de Misabel Derzi e de Paulo de Barros de Carvalho, nas lições de Ruy Barbosa Nogueira²⁹ e, especialmente, na feliz percepção de Regina Helena Costa:

27 O fato imponible, trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989. p. 178-179.

28 TORRES, Ricardo Lobo. O orçamento na constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 205 e 210.

29 O professor da USP, na verdade, parece desvirtuar um pouco a lição original de Jarach, ao pretender estender a “incapacidade contributiva” também aos demais entes destinatários de outras imunidades pela CF/88 — como as entidades de educação e assistenciais —, pelo mero fato de constarem do Texto Maior. Não é assim, todavia, quando se atenta para a distinção entre imunidades ontológicas e imunidades políticas, como faz Regina Helena Costa, cf. nota a seguir.

A imunidade tributária pode qualificar-se como ontológica ou política. Ontológica é a chamada imunidade recíproca das pessoas políticas, que não se constitui, contudo, numa exceção ao princípio em estudo [da capacidade contributiva], visto que tais pessoas não possuem capacidade contributiva, pois seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem.

(...)

As imunidades tributárias de natureza política (Art. 150, VI, “b” a “e”, da CF), assim como as isenções políticas, beneficiam, em regra, pessoas que detêm capacidade de contribuir, diferindo destas pelo seu status constitucional.³⁰

Com efeito, a essência da lição de Dino Jarach é captada com especial argúcia pela autora acima mencionada, quando, ao contrário de outros autores, não pugna estender aos beneficiários das demais imunidades do art. 150 da CF/88 (as “imunidades políticas”) a falta de capacidade contributiva própria das pessoas políticas: é que tal qualificação decorre não da regra imunizante em si, mas antes da vinculação da riqueza dos entes públicos a fins também públicos, o que claramente não ocorre com os beneficiários das “imunidades políticas”.

Daí que, no âmbito do que se expõe neste trabalho, o **princípio da capacidade contributiva** exsurge, sem dúvida, como firme fundamento da imunidade recíproca — e **apenas** da imunidade recíproca, não das demais “imunidades” previstas no Texto Maior.

2.3

Quanto à imunidade recíproca ser também corolário do **princípio federativo** — compreensão que é absolutamente majoritária na doutrina e na jurisprudência pátrias, como se verá —, outra gama de considerações merece destaque.

Como se sabe, provêm da experiência norte-americana os insumos que no Brasil desembocaram na tese da imunidade recíproca como consequência

30 Princípio da capacidade contributiva, São Paulo: RT, 1996. p. 71.

da forma federativa do Estado. O famoso voto do Juiz Marshall no caso *McCulloch vs. Maryland* — e sua frase, mais famosa ainda: “the power to tax involves the power to destroy” — terá servido de paradigma para a norma inserta na Constituição Republicana de 1891, a qual, segundo consta, de início previa tão-somente o impedimento de que a União Federal sofresse tributação dos Estados, tendo sido aditada a mão por Rui Barbosa com a expressão “e reciprocamente”, nascendo, aí, a hoje chamada imunidade recíproca.

Este breve trabalho não comportará um apanhado ou uma análise histórica do tema, bastando frisar que tanto nos Estados Unidos da América (cuja Constituição, aliás, nada dispõe sobre o assunto) quanto no Brasil a ortodoxia do primeiro momento — que vedava de forma absoluta a sujeição tributária de um ente federativo por outro — cedeu paulatinamente a uma flexibilização que, agora, admite sem maiores traumas que apenas as atividades inerentes às funções de governo são beneficiadas pela regra imunitória.

Na verdade, a dinâmica norte-americana desenvolveu-se diversamente, de maneira que lá não mais existe uma imunidade que se possa dizer **recíproca** — como a que ainda vigora no Brasil —, pois desde 1946, sob a égide do “New Deal”, com o precedente do caso *New York vs. United States*, quando a Corte Suprema permitiu que o governo federal tributasse a água mineral produzida pelo Estado, desequilibrou-se em definitivo a balança em favor do ente central, como explica Bernard Schwartz:

A lei da isenção fiscal intergovernamental no sistema federal americano não se caracteriza mais pela isenção equivalente dos estados e nação. Os estados estão agora isentos da tributação federal somente no que concerne às atividades consideradas essenciais à sua continuação como Governo independente. (...). O Governo federal, por outro lado, continua inteiramente isento da tributação dos estados. A isenção das repartições federais não depende de sua natureza ou da natureza de suas atividades. Quer as suas funções sejam consideradas essenciais ao Governo ou não, elas continuam inteiramente fora do alcance do poder de tributação dos estados.³¹

31 Direito constitucional americano, *Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 228, trad. Carlos Nayfeld.*

O cotejo com o atual estágio do direito, que lhe serviu de paradigma, parece indicar que o Brasil teria caminhado quase que sozinho na exacerbação do trato da imunidade recíproca, fato que não passou despercebido a Giuliani Fonrouge, como se depreende do seguinte comentário: “*La Constitución del Brasil acogió desde 1891 la doctrina de la inmunidad, pero la llevó más lejos que la Corte de Estados Unidos*”.³² O mestre argentino obviamente não vislumbrava na imunidade recíproca uma consequência natural da adoção do federalismo como forma de Estado:

Las mismas finalidades tenidas en mira al crearse la doctrina de la inmunidad pueden lograrse por otros medios que otorga la Constitución; aparte de que los llamados poderes implícitos ofrecen campo para preservar la acción estatal, sin que resulte necesario apelar a una doctrina exógena y que en su país de origen ya no se invoca.³³

No México — Estado federal como o Brasil, a Argentina e os Estados Unidos — a matéria também não é alçada ao nível constitucional, tendo o “Código Fiscal de la Federación”, porém, incorporado a doutrina da imunidade recíproca no desenho brasileiro: “La Federación, los Estados, los Municipios pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Publico”.³⁴

Na monografia já antes referida neste trabalho, Flávio Bauer Novelli desenvolve exaustivo e convincente raciocínio, firme na doutrina estrangeira, para ao final demonstrar que “a imunidade recíproca não constitui um elemento essencial da constituição financeira do Estado federal e não é, por conseguinte, absolutamente indispensável à existência, à validade ou à funcionalidade da forma federativa do Estado”.³⁵

De fato, a experiência estrangeira parece indicar que a cláusula da imunidade recíproca não consolida, *per se*, **elemento essencial** na caracterização ou mesmo no funcionamento do Estado federal. E se assim é, não

32 Op. cit. p. 301.

33 Idem, p. 303.

34 ZAVALA, Ernesto Flores. Finanzas públicas mexicanas, México: Porrva, 1970. p. 65.

35 Op. cit. p. 39.

se poderia, logicamente, empunhar o princípio federativo como um fundamento essencial da imunidade recíproca. Há porém um enfoque capaz de temperar essa conclusão, ou que, quando menos, propiciará uma diferente visão sobre o tema.

Embora o Estado federal não prescindia de contornos estruturais que o definam — mormente na comparação com o Estado unitário —, não faltam autores que alertam para a dificuldade de se extrair um modelo único de federalismo, já que, em rigor, são as raízes históricas de cada Estado que determinam a dinâmica do federalismo ao final vigente. Daí que, conquanto não se possa concordar com aqueles que abdicam mesmo de identificar linhas comuns nos “vários federalismos”³⁶ existentes, é mister reconhecer, de outro lado, que aqueles condicionantes históricos ensejam variados matizes de Estados federais — sem que necessariamente se possa trazer a comparação com a experiência alheia como fonte maior de valoração. É o que se deduz da lição de José Alfredo de Oliveira Baracho:

Além disso, o Estado federal está sob constantes alterações: se a comparação entre os estados federais existentes revela as características já sublinhadas, entre eles, todavia, existe larga diversidade. O Estado federal é um tipo extremamente variável no espaço e no tempo, um tipo em contínua modificação.³⁷

Por isso que a constatação de que o fenômeno brasileiro é único — na constitucionalização da imunidade recíproca e na importância que a ela se dá em geral — haverá de ser relativizada sob o influxo dessa outra constatação: a de que os “modelos” de federalismo não são intercambiáveis entre os Estados. Assim, se o modelo norte-americano tendeu a evoluir para uma virtual inexistência da cláusula da imunidade recíproca, isso não retira do modelo brasileiro sua legitimidade, nesse particular, ao conferir foros de verdadeira “cláusula pétrea” à mesma cláusula.

36 Sacha Calmon Navarro Coelho, p. ex., entende haver “tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam”, olvidando-se mesmo de buscar nos graus de autonomia normativa e financeira dos entes locais a medida de um federalismo. (In: Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 109.)

37 Teoria geral do federalismo, Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 197.

Mais ainda, deve-se lembrar que a Constituição brasileira possui dicção particularizada para a **autonomia** e a **isonomia** dos entes federativos (arts. 18 e 19, III), gizando (ou dando vida própria a) aquilo que seria apenas uma **específica decorrência** do sistema de Estado que adota — no modelo então criado. Também não se tem notícia de Constituição alienígena que possua preceito similar, o que vem ao encontro da idéia de que o federalismo brasileiro, ao menos como desenhado em tese na Carta Magna, tem contornos menos centrípetos que os delineadores de outros Estados federais, propiciando amplo espaço para uma **real igualdade entre as três esferas governamentais**, e, por conseguinte, amparando a imunidade recíproca.

Possivelmente terão sido essas as razões que levaram a doutrina pátria, em sua achapante maioria, a reconhecer no princípio federativo um insumo de vital importância na formação e na consolidação da doutrina da imunidade recíproca.

Aliomar Baleeiro é peremptório ao indicar o princípio federativo como fonte da imunidade recíproca:

*A sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca.*³⁸

Da mesma forma entende Luciano Amaro: “A imunidade recíproca objetiva a proteção do federalismo”.³⁹ Também autores de formação tão díspar como Ricardo Lobo Torres,⁴⁰ Paulo de Barros Carvalho,⁴¹ Américo Lacombe,⁴² Bernardo Ribeiro de Moraes,⁴³ e tantos outros, vêem a imunidade recíproca como corolário da forma federativa do Estado brasileiro.

Mesmo o Prof. Flávio Bauer Novelli, não obstante, como visto, não considere a imunidade recíproca um **elemento essencial** da forma federativa de Estado, consente ser ela “o dispositivo (no sentido comum de ‘me-

38 Limitações constitucionais ao poder de tributar, *Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 234.*

39 Direito tributário brasileiro, *São Paulo: Saraiva, 1997. p. 147.*

40 Op. cit. p. 223.

41 Op. cit. p. 120.

42 Princípios constitucionais tributários, *São Paulo: Malheiros, 1996, p. 56.*

43 Sistema tributário na constituição de 1969, *São Paulo: RT, 1973. p. 469.*

canismo disposto para se obter certo fim’) aparelhado com o escopo específico de assegurar um interesse constitucional, um determinado valor jurídico fundamental, que é, na hipótese, já se sabe, a estrutura federal de organização política, a forma federativa de Estado”.⁴⁴

Depois do advento da Carta de 1988, a nossa Corte Suprema já teve a oportunidade — pelo menos em duas ocasiões — de firmar seu entendimento quanto ao tema em foco, consagrando a imunidade recíproca como corolário direto e inarredável do princípio federativo.

Foi com base nesse entendimento que o Supremo Tribunal Federal obstaculizou a incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) — tributos da competência impositiva da União Federal — sobre as rendas, as aplicações financeiras e as movimentações bancárias dos Estados-membros e dos Municípios.

O seguinte excerto do voto do Min. Celso de Mello, no julgamento relativo ao IPMF, é sintomático do posicionamento da Corte:

*[A imunidade recíproca] Representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação. Destaca-se, dentre as razões políticas subjacentes a tal imunidade, a preocupação do legislador constituinte de inibir, pela repulsa à submissão fiscal de uma entidade federada a outra, de qualquer tentativa que, concretizada possa, em última análise, inviabilizar o próprio funcionamento da Federação.*⁴⁵

Já no julgamento que impediu a incidência do IOF sobre as aplicações financeiras dos demais entes federativos, assim votou o Min. Maurício Corrêa:

*[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.*⁴⁶

44 Op. cit. p. 33.

45 ADIN 939.

46 AgRg 174.808.

Tem-se pois que a Suprema Corte, intérprete maior da Ordem Constitucional, em linha com a doutrina que vincula a autonomia e a isonomia das pessoas políticas internas ao próprio sistema federativo, encampou a tese de que a imunidade recíproca é expressão inafastável desse sistema, na medida em que compreendeu incompatível com aquela cláusula (e portanto com o princípio que a informa) qualquer “submissão fiscal de uma entidade federada a outra”.

2.4

Tudo ponderado, impossível deixar de concluir que o **princípio federativo** — tal qual o **princípio da capacidade contributiva**, porém com as ressalvas antes expostas — pode também ser apontado como um dos fundamentos da imunidade recíproca. Apesar de ambos os princípios consubstanciarem, cada um por si, fonte autônoma da cláusula em tela, é na verdade no amálgama por eles formado que a imunidade recíproca é forjada em toda a sua inteireza, representando, espera-se ter demonstrado, uma especial espécie de imunidade, com natureza jurídica *sui generis* e de inigualável densidade axiológica para a Ordem Constitucional brasileira.

III. CONCLUSÕES

De todo o exposto, extraem-se as seguintes conclusões:

- o Embora contempladas na CF/88 sob a rubrica “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, as imunidades **em regra** possuem natureza jurídica distinta das demais “limitações”, na medida em que derogam os princípios constitucionais que informam estas últimas, excepcionando os atributos da abstração e da generalidade próprios dos princípios;
- o É possível estabelecer uma “hierarquia axiológica” entre as “imunidades” positivadas da Constituição, com base na densidade histórica, política e social dos valores resguardados, havendo, entre as vedações chamadas de “imunidades”, desde normas de mera orientação de política fiscal (que se igualam em essência às isenções), até aquelas que encarnam verdadeiros direitos fundamentais, servindo-lhes de garantia;

- o A imunidade recíproca destaca-se das demais “imunidades” não apenas porque se destina a resguardar valores de inegável importância política, histórica e social (relacionados ao funcionamento independente dos entes governamentais), mas também, e principalmente, porque ela própria é diretamente dedutível de princípios por si consagrados no Texto Maior, assumindo feição única de “imunidade ontológica”, em contraste com as demais vedações de natureza política;
- o Na imunidade recíproca se reconhecem plasmados o **princípio da capacidade contributiva** e o **princípio federativo**, aquele por força da constatação de que a riqueza dos entes governamentais já se encontra integralmente vinculada ao fim público a que os tributos também se destinam, e este em função dos corolários da autonomia financeira e da isonomia das entidades federadas, inerentes ao modelo de federalismo brasileiro, como formatado na Constituição de 1988.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERLIRI, Antonio. *Princípios de derecho tributário*, vol. 1, Madrid: De Derecho Financiero, 1964. Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral das isenções tributárias*, São Paulo: Malheiros, 2001.
- CAMPOS, Diogo Leite de. *Direito tributário*, Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo: Malheiros, 1999.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Princípio da capacidade contributiva*, São Paulo: RT, 1996.
- DERZI, Mizabel. *Notas de Atualização ao Livro “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”*, de Aliomar Baleeiro, Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*, Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- FONROUGE, Giuliani. *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires: Depalma, 1970.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*, São Paulo: Atlas, 2000.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo*, São Paulo: RT, 1989. Trad. Dejalma de Campos.
- LACOMBE, Américo. *Princípios constitucionais tributários*, São Paulo: Malheiros, 1996.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário da constituição de 1969*, São Paulo: RT, 1973.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*, São Paulo: Saraiva, 1992.
- NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma constitucional inconstitucional? A Propósito do art. 2.º, § 2.º, da Emenda Constitucional n.º 3, de 1993, RDA 199/93*, Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y derecho*, vol. V, Madrid: Inst. de Estudios Políticos, 1967.
- SCHWARTZ, Bernard. *Direito constitucional americano*, Rio de Janeiro, Forense, 1966.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, São Paulo: Res. Tribut., 1982.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *O orçamento na Constituição*, Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, São Paulo: Malheiros, 1999.

ZAVALA, Ernesto Flores. *Finanzas públicas mexicanas*, México: Ed. Porrva, 1970.