

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

*Silvania Matias Cavalcante*¹

RESUMO

Analisa-se o Federalismo, fazendo-se uma análise histórica, com base doutrinária, buscando demonstrar as suas características, importância e a ligação com os impostos, tomando como ponto de partida o contexto mundial e a aplicação dessa forma de Estado na República Brasileira. Estuda-se a definição das imunidades tributárias, que são um instrumento de alcance às finalidades do Estado. Este se apresenta como sendo um sistema organizado de serviços públicos, e a maior parte da sua fonte de renda está diretamente ligada ao poder de tributar. Destaca-se o instituto da imunidade recíproca, abarcada legalmente no art. 150, IV, da Constituição Brasileira de 1988, através do qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços, uns dos outros, demonstrando que tal imunidade é a garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, entre as quais não há hierarquia nem subordinação, preservando-se assim, o princípio federativo. Por fim, faz-se um estudo do posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência ou não da imunidade tributária recíproca dos entes federativos sobre os impostos indiretos nos casos em que o Poder Público figure como contribuinte de fato, concluindo-se que, nestes casos, o Egrégio Tribunal tem se mostrado desfavorável a desoneração de impostos indiretos sobre os entes federativos.

Palavras-chave: Imunidade Recíproca. Impostos indiretos. Direito Tributário.

1 INTRODUÇÃO

O Federalismo teve suas origens nos Estados Unidos, em 1787, com a Convenção da Filadélfia. Ele surgiu como resposta à necessidade de um governo eficiente em todo o território das antigas treze colônias, e, diferentemente do Estado Confederativo, pudesse assegurar os ideais republicanos e fazer prevalecer a soberania.

No Brasil, ocorreu exatamente o contrário do que ocorreu nos EUA. O Estado que era originariamente unitário, fracionou os seus poderes. Dessa forma, formou-se a Federação brasileira, detentora de várias características peculiares, com três níveis de governo: o federal, o estadual e o municipal, dispostos no art. 1º da CRFB/88, dotados de autonomia política,

¹ Pós-Graduada em Direito Tributário pela UFRN.

administrativa e financeira.

Ver-se-á com maior profundidade o estudo da imunidade recíproca. Ela decorre de dois princípios: o federativo, que visa evitar que encargos tributários atrapalhem a atividade econômica das pessoas políticas, colaborando, dessa forma, para que haja independência, harmonia e igualdade dos entes federados; e o da autonomia, que se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno.

Os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito não é simultaneamente o contribuinte de fato, é apenas a fonte de arrecadação. Há o repasse ou a transferência a terceiro do encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar os seus serviços, quando estes são as suas atividades econômicas.

Não há unanimidade no posicionamento da doutrina e da jurisprudência no tocante a incidência ou não da imunidade recíproca sobre os impostos indiretos, uma vez que o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não são a mesma pessoa.

A problemática consiste, pois, em indagar o alcance do instituto jurídico da imunidade recíproca nos impostos indiretos, com base doutrinária e jurisprudencial.

O delinear dessa pesquisa de cunho acadêmico será baseado em um estudo com caráter teórico, qualitativo, nível exploratório, por meio de um levantamento bibliográfico, tendo como ponto de partida um estudo sobre o Federalismo, de forma a demonstrar a sua relação com os impostos. Logo após, será analisada a imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos, sendo realizada em seguida uma ampla análise doutrinária e jurisprudencial sobre o alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos.

Dessa forma, serão feitos debates entre diferentes posições, de forma que sejam demonstradas as contradições dos argumentos contrários e tais divergências sejam superadas com uma síntese. Isso posto, percebe-se que o método escolhido é o dialógico.

2 O FEDERALISMO NO BRASIL: HISTÓRICO, CONCEITUAÇÃO E SUA RELAÇÃO COM OS IMPOSTOS

É cediço que o constitucionalismo americano é tido como o berço do Federalismo. Tal regime foi iniciado com o movimento das 13 colônias americanas em face da coroa britânica na Guerra da Independência (1775-1783). No Brasil, ocorreu exatamente o contrário. O Estado que era originariamente unitário, fracionou os seus poderes. Dessa forma, formou-se a Federação brasileira, detentora de várias características peculiares, com três níveis de

governo: o federal, o estadual e o municipal, dispostos no art. 1º da CRFB/88, dotados de autonomia política, administrativa e financeira (PUCCINELLI JUNIOR, 2012).

No que cabe à Federação brasileira, embora ela tenha se formado diversamente da norte-americana, uma vez que aqui houve o processo de formação centrífugo, espelhou a Federação Brasileira, que nasceu com a República na Constituição de 1891, no modelo americano, inicialmente no *dual federalism*. Foi somente com a Constituição de 1934 que o Brasil foi inspirado pelo federalismo alemão (Constituição de Weimar de 1919) e o Austríaco de 1920 (MARTINS, 2012).

A Constituição de 1891, ao institucionalizar o Federalismo, seguiu o modelo dualista; com a Constituição de 1930, substituiu-se o federalismo dualista pelo de caráter cooperativo. Deu-se assim à União uma posição e uma influência preponderante no tratamento do interesse geral. Isto se acentuou no Estado novo. A tendência à centralização, praticamente ao fortalecimento da União, não foi detida pela Constituição de 1946, na qual a preocupação desenvolvimentista reforçou a tendência centralizadora. Com a Revolução de 1964 e a Constituição de 1967, foi acentuado o federalismo de integração. Por fim, a CRFB/88 conferiu maior autonomia aos Estados-Membros, buscando um reequilíbrio federativo, estabelecendo, desta forma, um equilíbrio cooperativo.

A Federação constitui uma das pedras fundamentais do edifício jurídico, com ampla aplicação no que concerne às normas de imposição tributária. Sua magnitude é ressaltada no art. 60, § 4º da CRFB/88, que proíbe ao Congresso Nacional sobre eventual proposta tendente a aboli-la, vedando sua indissolubilidade (MELO, 2010).

Não é passível de deliberação a proposta de emenda que desvirtue o modo de ser federal do Estado criado pela Constituição, em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Lei Maior, onde os Estados Federados participam das deliberações da União, sem dispor o direito de secessão (MENDES, 2008).

As pessoas jurídicas de direito público que formam a Federação recebem da Constituição não mais o poder, inerente à soberania do Estado Federal, mas sim a competência para buscar receitas por meio de fontes previstas constitucionalmente (DALLARI, 2013).

Portanto, a soberania, no federalismo, é atributo do Estado Federal como um todo. A autonomia importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização é não

apenas administrativa, como também política. A autonomia política acaba ganhando maior relevo por abranger também a capacidade de autoconstituição. Cada Estado-membro tem o poder de dotar-se de uma Constituição, por ele mesmo concebida, sujeita embora a certas diretrizes impostas pela Constituição Federal, já que o Estado-membro não é soberano (MENDES, 2008).

Dessa forma, infere-se que a República do Brasil é dotada de soberania, diferentemente das unidades parciais, que possuem tão somente a autonomia administrativa, financeira, política e normativa.

O ponto crucial do Federalismo é a Soberania, pois proporciona autonomia aos entes federados, independentes entre si, responsáveis legalmente por aplicar a tributação aos contribuintes, fazendo, dessa forma, jus a imunidade dos impostos a eles legalmente instituída.

Percebe-se que o federalismo proporciona a autonomia dos entes fedetativos. Se estes já possuem a competência tributária a eles outorgada constitucionalmente, não faz sentido que um cobre imposto do outro, devendo assim, prevalecer entre estes o instituto da imunidade recíproca.

Ante o exposto, infere-se que predomina na Constituição Brasileira o Federalismo cooperativista, que foi albergado na CRFB/88 como cláusula pétrea (60, § 4º), com três níveis de governo: federal, estadual e municipal. Conclui-se ainda, que a Federação é uma união institucional de estados, que perdem algumas prerrogativas para fornecer lugar a um novo, mais forte administrativa e politicamente, dotado de soberania, que proporciona autonomia aos entes federados, independentes entre si, responsáveis legalmente por aplicar a tributação aos contribuintes, fazendo, dessa forma, jus a imunidade dos impostos a eles legalmente instituída, conforme será estudado nos próximos capítulos.

3 A IMUNIDADE RECÍPROCA

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 44/45) disciplina que a imunidade é uma “relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público à não incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público”.

A imunidade tributária recíproca, também conhecida como imunidade intergovernamental recíproca e imunidade das pessoas políticas, decorre de dois princípios: o

princípio federativo, que visa evitar que encargos tributários atrapalhem a atividade econômica das pessoas políticas, colaborando, dessa forma, para que haja independência, harmonia e igualdade dos entes federados (MELO, 2010); e o da autonomia, que se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno.

A respeito do princípio federativo, escreve Celso Ribeiro Bastos (*apud* ICHIHARA 2010, p. 217):

O princípio federativo é uma das vigas mestras sobre as quais se eleva o travejamento constitucional. É mesmo tão encarecido e enfatizado pela lei maior, a ponto de ser subtraído da possibilidade de ser alterado até mesmo por via de emenda constitucional. [...]

A Federação é, igualmente, a forma mais sofisticada de se organizar o poder dentro do Estado. Ela implica uma repartição delicada de competências entre o órgão do poder central, denominado União, e as expressões das organizações regionais, mais frequentemente conhecidas por Estados-membros, embora, por vezes, seja usado, por igual forma, o nome província e, até mesmo, cantão. (grifo não cosnta no original)

Feitos os devidos apontamentos, compreende-se, consoante as lições de Ichihara (2000, p. 218), que a imunidade recíproca subsistiria mesmo que inexistisse expressa previsão constitucional, uma vez que

Sendo a tributação decorrente do exercício da competência outorgada pela lei própria CF/88, onde, inclusive, há previsão de repartição rígida e exaustiva de competências, não se coaduna com o poder de impor coativamente, uns dos outros, impostos, uma vez que isso acabaria por criar uma situação de subordinação e transferência da receita de uma pessoa política para outra, o que feriria o princípio federativo e o princípio da igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público.

O art. 150, VI, a, da CRFB/88 dispõe sobre a proibição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, abrangendo as atividades das próprias pessoas políticas de Direito Público.

Corroborando com o exposto, segue julgado do STF que demonstra ser pacífico o entendimento de que a imunidade tributária recíproca é extensiva às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. IMUNIDADE. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO ÀS AUTARQUIAS. PRECEDENTES. 1. *O Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Republicana, é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.* 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(grifo não consta no original)²

Roque Antônio Carrazza (1997, p. 407/408) entende que a imunidade recíproca estende-se a todos os impostos quando escreve que:

Dois argumentos levam-nos a tal inteligência:

O primeiro: a Constituição usou, nesta passagem (como em tantas outras) de uma linguagem econômica e, portanto, não jurídica. *Lembramos que, para a economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços.* Assim, por exemplo, para a economia, são impostos sobre o patrimônio, dentre outros: a) o imposto sobre grandes fortunas; b) o imposto territorial rural; c) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores; d) o imposto predial e territorial urbano. Já para o Direito, eles são impostos diferentes: os dois primeiros, de competência privativa da União; o terceiro, dos Estados-membros; o último, dos municípios. *Em suma, quando aludiu sobre o patrimônio, a renda e os serviços, ela, na verdade, fez referência a todos eles, sem exceção.*

O segundo: Ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir, uma das outras, impostos. (grifo nosso)

Cabe à Magna Carta estabelecer a competência tributária das pessoas políticas, definindo-lhe o limite. Em países como o Brasil, que adotam Constituições rígidas, a imunidade acaba por delimitar o campo tributável posto à disposição de ente tributante. É por essa razão que às vezes as imunidades são confundidas com um dos seus efeitos, qual seja: o poder de tributar (COÊLHO, 2000).

É importante ressaltar que a regulamentação da imunidade recíproca previu as hipóteses de descentralização administrativa, ou seja, delimitou as hipóteses de extensão e restrição da imunidade aos entes da Administração Pública indireta nos parágrafos 2º e 3º do art. 150 da CRFB/88.

Do dispositivo supramencionado, pode-se inferir que a imunidade recíproca refere-se as seguintes pessoas estatais (NAVARRO; DERZI, 2010): a) Entes políticos da Administração direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); b) beneficiários secundários da imunidade: as autarquias, fundações e empresas públicas, sem finalidades lucrativas, exercentes de serviços públicos, em regime de delegação.

Destarte, as vedações aos impostos “não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar

² RE 475268 AgR / MG. Segunda Turma. Rel. Min. ELLEN GRACIE. J. 22.02.2011. DJe: 15.03.11

impostos relativamente ao bem imóvel” (art. 150, § 3º, CF).

A regra constitucional da imunidade recíproca possui campo de atuação delimitado: Não atua sobre taxas e contribuições de melhoria, assim como também não atua sobre as contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os tributos assumirem a função de impostos (COELHO, 2000).

Percebe-se que não se trata apenas de imunizar a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o Supremo Tribunal Federal. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas (COELHO, 2000).

Dessa forma, ficam excluídos dessa imunidade as empresas de capital misto, as empresas públicas e privadas concessionárias de serviço público, bem como as empresas públicas que exploram atividades econômicas com finalidade lucrativa.

Consoante José Soares de Melo (2010, P.158):

Na medida em que os Poderes Públicos (inclusive autarquias e fundações) atuam como particulares, despidos das prerrogativas de Poder Público (especialmente a supremacia do interesse público sobre o privado), não há que se cogitar da referida desoneração tributária. É o que se dá nos casos de tais entidades exercerem atividades particulares, de conformidade com o princípio da autonomia da vontade, em plena concorrência com aqueles, como acontece no caso de o Estado promover locação de veículos, em regime de liberdade contratual, situação em que tais receitas estarão sujeitas a tributo federal (imposto sobre a renda) e municipal (imposto sobre serviços). (grifo não consta no original)

Assim, a imunidade não abrange somente o patrimônio, levando em conta a universalidade de bens da pessoa de direito público ou entidade. Pelo artigo 19, III, “c”, da Emenda nº 1 de 1969, são protegidos todos os bens que a integram.

Nesse sentido, Sacha Calmon (2000, p. 260) explana que “Renda não são apenas os tributos, mas também os preços públicos que possam provir do exercício de suas atribuições, de venda de seus bens e utilização de seus serviços”.

Em síntese, seguindo os ensinamentos de Maria Cândida Monteiro (2009), o princípio da imunidade recíproca serve para evitar que o imposto obstaculize a atuação de um dos entes da Federação, assegurando assim, a própria sobrevivência da República Federativa.

Diante do exposto, defende-se que as pessoas políticas não são dotadas de capacidade contributiva, mas sim de competência de tributar, destarte, não umas as outras, respeitando-se assim, o princípio federativo (art. 1º da CF/88) e o princípio de direito público interno (art. 18 da CF/88), mantendo o equilíbrio e a organização financeira dos entes federativos, e evitando que o imposto obstaculize a atuação dos entes da federação.

4 OS IMPOSTOS INDIRETOS

É notório que os impostos diretos não devem incidir sobre os entes públicos, dada a proteção da norma imunizante. É por esse motivo que não há, por exemplo, a incidência do Imposto de Renda nas remessas de juros para o exterior; a incidência do IPVA sobre os veículos dos municípios; nem a incidência de IPTU sobre imóveis da União.

Os impostos diretos não se prestam à transferência da carga tributária, segundo os ensinamentos de Rosa Jr (2001, p. 364):

Como se pode observar, existe a possibilidade do contribuinte de direito transferir para outrem (contribuinte de fato) a imposição da carga tributária, podendo essa transferência ser prevista pelo legislador. Por outro lado, os impostos diretos normalmente não se prestam à transferência da carga tributária, *enquanto os indiretos, por estarem relacionados com o processo econômico de produção, distribuição e consumo, comportam tal transferência.* (grifo não consta no original)

Os impostos abrangidos pelo benefício fiscal da imunidade são os seguintes: IR, ISS, IPTU, IPVA, ITR, ITBI, IOF e ITD, uma vez que esses tributos utilizam como aspecto material da regra-matriz de incidência tributária a renda, o serviço e o patrimônio, respectivamente (VARANDA, 2007).

Muito embora o fato gerador do II, ICMS e IPI, não seja a aquisição de renda, ou prestação de serviços, estes impostos, quando incidentes sobre bens destinados ao patrimônio estatal, estariam também sujeitos à regra da imunidade, pois o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária seria o patrimônio (VARANDA, 2007).

Nesse diapasão, Rubens de Sousa (*apud* ICHIHARA, 2000, p. 223) disserta que:

Em certos impostos, chamados indiretos, pretendem alguns autores que haja dois contribuintes, o de direito (pessoa obrigada por lei a pagar o tributo, p. ex., o vendedor no imposto de vendas e consignações) e o de fato (pessoa que suportará financeiramente o tributo, p. ex., o comprador, quanto ao imposto de vendas e consignações acrescido pelo vendedor ao preço da mercadoria).

Os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito não é simultaneamente o contribuinte de fato, é apenas o coletor, antecipador, veículo ou fonte de arrecadação. Há o repasse ou a transferência a terceiro do encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar os seus serviços, quando estes são as suas atividades econômicas.

Os impostos indiretos são como exemplo, os que incidem sobre as despesas, gastos,

uso ou consumo, tais como o Imposto de Importação e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Estes impostos comportam a transferência de seu ônus a terceiros. Apenas serão diretos nas fases finais, em que o utente, o importador ou o comprador sejam os consumidores finais (*apud* ICHIHARA, 2000).

É imprescindível saber que quem compra uma mercadoria, produto industrializado, importado etc., através da nota fiscal, sem dúvida alguma, não está adquirindo imposto ou tributo, mas o valor da operação correspondente à aquisição de mercadoria ou produto. Dessa forma, a relação jurídica da obrigação de pagar determinado tributo firma-se entre o Estado e o contribuinte, nunca com o adquirente, consumidor ou comprador (ICHIHARA, 2000).

Destarte, não é unânime o posicionamento da doutrina e da jurisprudência no tocante a incidência ou não da imunidade recíproca sobre os impostos indiretos, uma vez que o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não são a mesma pessoa.

O problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como no IPI e no ICMS (CARVALHO, 2011).

No estudo da discussão neste tópico suscitada, destacam-se duas teses. A primeira possui um cunho substancial, privilegiando o fenômeno da repercussão tributária na dimensão econômica. Através dela, caso o ente público figurasse na condição de contribuinte de fato, como adquirente de mercadoria de terceiros, não haveria tributo a ser pago. Nesse método, a incidência ocorre de acordo com a localização de cada ente político, seja como contribuinte de fato ou de direito. Os principais autores que a defendem são Geraldo Ataliba e Aliomar Baleeiro. Além deles, o STF também a defendia na vigência da CF/46, como será abordado no tópico seguinte.

Importante destacar o estudo da tese de Aliomar Baleeiro acima mencionada e citada na obra de Sacha Calmon (2000, p. 262):

*Seja qual for o imposto quando o Estado é “contribuinte de fato” (consumidor final de bens e serviços), torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a outra. Ora, elas não têm capacidade contributiva. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas. Deve a União pagar o ICMS da energia que consome como usuária final? Pela ótica de Aliomar, não. A questão de dizer que as concessionárias são contribuintes *de jure*, por isso excluídas da imunidade, é verdadeira, mas não deixa de trair certa suspicácia. Bastaria a lei dizer que elas seriam “retentoras” e contribuintes os usuários para que se apropositasse a imunidade intergovernamental em favor das pessoas políticas. (grifo nosso)*

A segunda tese considera a repercussão tributária na dimensão jurídica, e não na

perspectiva econômica. Dessa forma, o contribuinte de fato (pessoa quem suporta financeiramente o imposto, o comprador) se torna estranho a relação jurídico-tributária, destacando-se apenas o contribuinte de direito (pessoa obrigada por lei a pagar o tributo, o vendedor).

Nesse sentido, quem paga ou está sobre operações é o contribuinte ou responsável. Consoante Ichihara Yoshiaki (2000), refuta-se a ideia da existência do contribuinte de fato, como apregoa parte da doutrina pátria acima citada. Sobre esse pensamento, Paulo de Barros Carvalho (1981, p. 76) apregoa:

Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário do bem imóvel”, “auferir rendas”, “prestar serviços”, “construir estradas” “pavimentar ruas” etc.

Esse núcleo será formado invariavelmente por um verbo, seguido de seu complemento.

Exposta a discussão doutrinária, percebe-se a existência de um impasse sobre a incidência ou não da imunidade tributária nos impostos indiretos, visto que parte da doutrina defende a análise do tema sob uma óptica econômica, e outra parte faz uma análise sob a dimensão jurídica. A seguir, será aprofundado tal estudo com base na análise histórica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema até os dias atuais.

5 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INCIDÊNCIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA SOBRE OS IMPOSTOS INDIRETOS

Será abordada no decorrer desse tópico a evolução da abordagem do Supremo Tribunal Federal no tocante a incidência ou não da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da CRFB/88) nos impostos indiretos.

Na vigência da CF/46, o STF se utilizava da interpretação de cunho substancial, e entendia que, se o ente público figurasse na condição de contribuinte de fato, como adquirente de mercadoria de terceiros, não haveria tributo a ser pago. Ou seja, o Supremo entendia que, nesses casos, seria indevido o tributo em razão da imunidade constitucional. Segue ementa que ratifica esse posicionamento do Supremo:

EMENTA: IMUNIDADE RECÍPROCA. As unidades administrativas, imunes à tributação, e as empresas beneficiadas por isenção de todos os impostos federais podem, através de mandado de segurança ou outro remédio judicial idôneo, opor-se ao pagamento do imposto de consumo, exigido de fabricantes ou outros

*contribuintes “de jure” pelos fornecimentos que lhes façam.*³ (grifo não consta no original)

Contrapondo os julgados acima expostos, a 2ª Turma defendia a ideia de que o contribuinte de fato era estranho a relação tributária, não sendo possível opor a forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal definida legalmente. Havia a consideração da repercussão tributária na dimensão jurídica, e não na perspectiva econômica. Dessa forma, a imunidade tributária recíproca não podia exonerar os adquirentes da mercadoria da incidência dos tributos indiretos.

O entendimento acima exposto foi consubstanciado porque o Egrégio Tribunal considerava as pessoas jurídicas de direito público estranhas a relação jurídico-tributária que se formava entre o poder tributante e o responsável legal pelo recolhimento do tributo.

Nesse sentido estão inúmeros julgados, tais como: o RE 68741/SP, publicado dia 23 de outubro de 1970, que teve como Relator o Ministro Bilac Pinto e foi julgado pela Segunda Turma; o RE 71300/SP, publicado dia 30 de abril de 1971, que teve como Ministro Relator Adalício Nogueira, também da Segunda Turma; o RE 67748 EDv/SP, julgado dia 24 de março de 1972 pelo Tribunal do Pleno e publicado no dia 26 de abril de 1971; o RE 68185/BA, julgado dia 14 de maio de 1972 e publicado dia 28 de maio do mesmo ano pela Segunda Turma; e o RE 72863/SP, julgado pela Primeira turma no dia 24 de fevereiro de 1972 e publicado no DJ no dia 14 de abril de 1972:

EMENTA: IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. Não tem aplicação na cobrança do imposto sobre produtos industrializados. O contribuinte de iure e o industrial ou produtor. Não e possível opor a forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida na lei. O contribuinte de fato e estranho a relação tributaria e não pode alegar a seu favor, a imunidade recíproca. (grifo não consta no original)⁴

EMENTA: IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. Não tem aplicação, na cobrança do imposto sobre produtos industrializados. O contribuinte de iure e o industrial ou produtor. Não e possível opor a realidade econômica a forma jurídica, para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato e estranho a relação tributaria e não pode, alegar, a seu favor, a imunidade recíproca. (grifo não consta no original)⁵

EMENTA: IMPOSTO DE CONSUMO. A IMUNIDADE TRIBUTARIA RECÍPROCA NÃO EXONERA OS ADQUIRENTES DA MERCADORIA DA INCIDENCIA DAQUELE TRIBUTOS. EMBARGOS CONHECIDOS E

³ RE 68.450/SP. 1ª Turma. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. DJ 04.12.69.

⁴ RE 68741 / SP. Segunda Turma. Rel. Min. Bilac Pinto. J. 28.09.1970. DJ 23.10.1970.

⁵ RE 71300/SP. Segunda Turma. Rel. Min. Adalício Nogueira. J. 01.03.1971.. DJ 30.04.1971

RECEBIDOS. (grifo não consta no original)⁶

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTARIA RECIPROCA. Não alcança os adquirentes das mercadorias, ainda que desfrutem daquela imunidade. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO A QUE SE NEGOU PROVIMENTO. (grifo não consta no original)⁷

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTARIA RECIPROCA. Não afasta a incidência do imposto sobre produtos industrializados em relação a bens adquiridos por pessoas jurídicas de direito público, porque estranhas estas a relação jurídica tributária que se forma entre o poder tributante e o responsável legal pelo recolhimento do tributo. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (grifo não consta no original)⁸

Durante anos, o STF oscilou as suas interpretações sobre o tema em debate. A 1ª turma passou a adotar o posicionamento de que os impostos indiretos deveriam incidir nas operações entre os entes federativos, uma vez que o ônus seria suportado pelo contribuinte de fato, possuindo assim, uma interpretação formalista.

A 1ª turma alegava em seus julgados que os impostos repercutiam economicamente no consumidor (contribuinte de fato), que é quem arca com eles economicamente, e estes seriam, na verdade, os beneficiários da imunidade. Consequentemente, tais entidades beneficiadas teriam melhores condições de concorrência comercial, todavia, esse não é o objetivo visado na concessão da imunidade tributária recíproca.

Nesse entendimento, segue parte do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 115.096-3/SP:

O ICM (que hoje é o ICMS), em verdade, não onera sequer a renda auferida pela entidade para a sustentação de seus objetivos institucionais, uma vez que ele repercute economicamente no consumidor que é quem arca, economicamente, com ele, e que, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. E nem se diga que, sem essa carga tributária, tais entidades teriam melhores condições de concorrência comercial, pois a isso evidentemente não visa a imunidade que lhes é concedida. (grifo não consta no original).

Por outro lado, a 2ª turma já defendia a não incidência tributária, utilizando-se de uma interpretação substancial, pois julgava que caso o imposto incidisse, poderia desfalcar o patrimônio, diminuir a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos das entidades abarcadas pela imunidade constitucional⁹.

⁶ RE 67748 EDv / SP. Julgamento: 24/03/1971. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 26-04-1971

⁷ RE 68185/BA. Julgamento: 14/05/1971. Segunda Turma. Publicação: DJ 28-05-1971

⁸ RE 72863 / SP. Julgamento: 24/02/1972. Primeira Turma. Publicação: DJ 14-04-1972

⁹ Nesse sentido, Aliomar Baleeiro escreve em sua obra que “A imunidade, para alcançar os 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

Em reiterados julgamentos, a 2ª turma do STF decidiu que não havia que se 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 que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.¹⁰ (RE 203.755/ES, DJ 08/11/96; RE 193.969/SP, DJ 06/12/96; RE 186.175, DJ 13/12/96; AgRg no RE 237.497/ SP, DJ 18/10/02, Rel. Nelson Jobim)

O impasse entre as Turmas do STF foi atenuado no julgamento do RE nº 210.251-SP, no qual o Pleno decidiu que a imunidade do art.150, VI, “a” da CRFB/88, aplica-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, não incidindo o ICMS, com a condição de que o lucro obtido seja revertido para as finalidades iniciais da entidade. Segue ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. 2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Art. 150 , VI , c , da Constituição Federal . 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados.

A partir de então, o Egrégio Tribunal tem entendido que, quando o ente público for contribuinte de direito, há a incidência da imunidade recíproca quando se tratar de impostos indiretos. Dessa forma, nas operações de vendas de bens das entidades imunes, haverá a imunidade tributária. Todavia, quando a operação for de aquisição de bens, não estará a entidade abarcada pelo instituto da imunidade tributária.

Exemplo disso foi a questão de ser devido ou não o pagamento do ICMS sobre os serviços de energia elétrica nos quais o ente público não figurava como contribuinte de direito (pessoa obrigada por lei a pagar tributo). Na decisão, ficou assentado que não se aplica a imunidade recíproca.

O posicionamento acima exposto foi inferido com base no presente julgado:

EMENTA: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com agravo. tributário.

efeitos econômicos, 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”. (BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7 ed. Ver. E compl. À luz ds Constituição de 1988 até a C 10/96. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 313).

¹⁰ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no Embargo de Divergência no RE 210.251-2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=372716>>. Acesso em: 24 mar. 2014.

Icms. Energia elétrica. Município. Imunidade recíproca. art. 150, VI, "a". Inaplicabilidade. Contribuinte de fato. Ilegitimidade ativa ad causam. extinção do processo sem julgamento do mérito. Decisão que se mantém por seus próprios fundamentos. 1. *O Município não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica, não se lhe aplicando a imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, da Constituição, conforme orientação jurisprudencial da Corte nos seguintes julgados: AI 717793 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 17/3/2011; ARE 663552 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe 12.3.2012; AI 736607 AgR, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe 19-10-2011.* 2. In casu, o acórdão objeto do recurso extraordinário assentou: **TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. DEMANDA DE POTÊNCIA, DISTRIBUIÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONTRIBUINTE DE FATO ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM.** 1. As Turmas que compõem a Primeira Seção consolidaram entendimento de que, nas operações referentes ao fornecimento de energia elétrica, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte de direito, tendo em vista o disposto no artigo 4º, caput, da LC 87/1996, segundo o qual são contribuintes, nas operações internas com energia elétrica, aqueles que a fornecem. Precedentes (REsp 1191860/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/04/2011 e RMS 25.558/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/03/2011). 2. Assim, considerando ainda a orientação fixada por ocasião do julgamento do REsp n. 903.394/AL sob o rito do art. 543-C do CPC (***apenas o contribuinte de direito tem legitimidade ativa ad causam para demandar judicialmente a restituição de indébito referente a tributos indiretos***), o consumidor final do serviço de energia elétrica, na condição de contribuinte de fato não possui legitimidade passiva ad causam para discutir a incidência do ICMS sobre operações referentes a tal serviço, tampouco para pleitear a sua restituição. Precedentes: RMS 32.425/ES, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 4/3/2011. (STJ, 1ª Turma, RMS 33355/PA, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 17/06/2011). 3. Agravo regimental a que se NEGA PROVIMENTO. (ARE 721176 AgR / MG - MINAS GERAIS. Min. Relator: Luiz Fux, 1ª T, Publicado no dia 25/06/2013). (grifo não consta no original)¹¹

Com o mesmo pensamento acima exposto, a 2ª Turma decidiu em 30 de abril de 2010, através do Ministro Relador Joaquim Barbosa, que a imunidade recíproca não se aplica ao ente público quando este é o simples adquirente do produto, serviço ou operação onerosa realizada com o intuito lucrativo, figurando como contribuinte de fato.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. CONTRIBUINTE DE FATO. INAPLICABILIDADE. *A imunidade tributária recíproca não se aplica ao ente público quando este é simples adquirente de produto, serviço ou operação onerosa realizada com intuito lucrativo ("contribuinte de fato").* Pretensão do município de exonerar as operações de compra de mercadorias e prestação de serviços do pagamento de ICMS realizadas em território nacional, por equipará-las à "importação doméstica". Os precedentes firmados em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT não se aplicam ao contribuinte de fato. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (grifo não consta no original)¹²

¹¹ STJ. RMS 33355/PA. 1ª Turma. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJe 17.06.2011.

¹² AI 518325 AgR / RS. 2 Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJe 30.04.2010

Importante se faz destacar ainda o AI 518405 AgR/RS - Rio Grande Do Sul, que trata da incidência da imunidade do ICMS na importação de produtos pela entidade imune:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. Agravo regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre operação de circulação de mercadorias e serviços. ICMS. Importação. Imunidade recíproca. Aplicabilidade a município na hipótese de o ente federado ocupar posição própria de contribuinte (importador). Risco à livre-iniciativa e à concorrência. Necessidade de prova. ***A imunidade Tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição aplica-se às operações de importação de bens realizadas por municípios, quando o ente público for o importador do bem (identidade entre o "contribuinte de direito" e o "contribuinte de fato")***. Compete ao ente tributante provar que as operações de importação desoneradas estão influenciando negativamente no mercado, a ponto de violar o art. 170 da Constituição. Impossibilidade de presumir risco à livre-iniciativa e à concorrência. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (grifo não consta no original)

O Supremo¹³ infere que nesse caso, não incide o imposto indireto sobre operação de importação de bens por pessoa física ou jurídica, que não fosse contribuinte do imposto (Súmula 660 do STF¹⁴). Foi utilizada a argumentação de que os tributos apresentam, em maior ou menor medida, características fiscais e extrafiscais, de modo que eventual utilização do ICMS para condicionar condutas é insuficiente para afastar a salvaguarda constitucional, considerados seus postulados ínsitos, quais sejam: a ausência de capacidade contributiva do ente federado e o risco de utilização do tributo como instrumento de pressão para coagir o ente federado a adotar postura pelo sujeito ativo.

Diante da análise jurisprudencial realizada nos julgados de 1969 até a presente data, percebe-se que o Egrégio Tribunal apresentou discordâncias históricas sobre o tema. No início (décadas de 60 e 70) dividia-se entre uma interpretação de cunho substancial e a ideia de que o contribuinte de fato era estranho à relação tributária, impossibilitando opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal definida legalmente.

Com o passar dos anos, o impasse ficou entre uma interpretação formalista, pela qual os impostos indiretos deveriam incidir, uma vez que o ônus seria suportado pelo contribuinte de fato; e uma interpretação substancial, que defendia a não incidência tributária.

Por fim, hoje é adotado o posicionamento de que a imunidade sobre os impostos indiretos deve incidir quando a entidade for contribuinte de direito, ou seja, esta se torna

¹³ O julgado mencionado (AI 518405 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL) encontra-se disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610367>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

¹⁴ Súmula 660 do STF:

“Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0660.htm>. Acesso em: 09 abr. 2014.

imune nas operações de vendas de bens, prevalecendo a corrente doutrinária que considera a repercussão tributária na dimensão jurídica, e não na perspectiva econômica. Destarte, quando se tratar da aquisição de bens, não estará a entidade abarcada pelo instituto da imunidade tributária.

6 CONCLUSÃO

O Federalismo teve suas origens nos Estados Unidos em 1787 com a Convenção da Filadélfia. Surgiu como resposta à necessidade de um governo eficiente em todo o território das antigas treze colônias, e, diferentemente do Estado Confederativo, pudesse assegurar os ideais republicanos e fazer prevalecer a soberania.

No Brasil, ocorreu o inverso do que ocorreu nos EUA, o Estado que era originariamente unitário, fracionou os seus poderes. Dessa forma, formou-se a Federação brasileira, detentora de várias características peculiares, com três níveis de governo: o federal, o estadual e o municipal, dispostos no art. 1º da CRFB/88, dotados de autonomia política, administrativa e financeira.

A soberania, no federalismo, é atributo do Estado Federal como um todo. Predomina na Constituição brasileira o Federalismo cooperativista, que foi albergado na CRFB/88 como cláusula pétrea (60, § 4º), com três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

A Federação é uma união institucional de estados, que perdem algumas prerrogativas para fornecer lugar a um novo, mais forte administrativa e politicamente, dotado de soberania, que proporciona autonomia aos entes federados, independentes entre si, responsáveis legalmente por aplicar a tributação aos contribuintes, fazendo, dessa forma, jus a imunidade dos impostos a eles legalmente instituída.

Diante do estudo realizado, percebe-se que a imunidade recíproca é tão importante, que existiria mesmo que não houvesse expressa previsão constitucional. Isso se dá devido ao fato da tributação ser derivada do exercício de competência outorgado pela CRFB/88, na qual a repartição das competências não combina com o poder de impor impostos uns dos outros, pois geraria uma situação de subordinação e feriria os princípios federativo e da igualdade formal dos entes federados.

O art. 150, VI, a, da CRFB/88 dispõe sobre a proibição à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, abrangendo as atividades das próprias pessoas políticas de Direito Público. Tal imunidade é estendida às autarquias e às Empresas Públicas que prestam serviço

obrigatório e exclusivo do Estado, conforme entendimento pacífico do STF.

Todavia, tal extensão não ocorre quando se tratar de patrimônio, renda e 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 impostos relativamente ao bem imóvel, conforme preleciona o art. 150, § 3º, CRFB/88.

Defende-se que as pessoas políticas não são dotadas de capacidade contributiva, mas sim de competência de tributar, destarte, não umas as outras, respeitadando-se assim, o princípio federativo (art. 1º da CF/88) e o princípio de direito público interno (art. 18 da CF/88), mantendo o equilíbrio e a organização financeira dos entes federativos.

Os impostos indiretos, por estarem relacionados com o processo econômico de produção, distribuição e consumo, comportam a possibilidade do contribuinte de direito transferir para o contribuinte de fato a imposição da carga tributária, podendo tal transferência ser prevista pelo legislador. Portanto, há o repasse ou a transferência a terceiro do encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar os seus serviços, quando estes são as suas atividades econômicas.

Não é unânime o posicionamento da doutrina e da jurisprudência no tocante a incidência ou não da imunidade recíproca sobre os impostos indiretos, uma vez que o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não são a mesma pessoa.

Destacam-se duas correntes: A primeira é defendida por Geraldo Ataliba e por Aliomar Baleeiro. Ela possui um cunho substancial, privilegiando o fenômeno da repercussão tributária na dimensão econômica. Através dela, a incidência ocorre de acordo com a localização de cada ente político, seja como contribuinte de fato ou de direito.

A segunda possui entendimento diferente. Ela considera a repercussão tributária na dimensão jurídica, e não na perspectiva econômica. Dessa forma, o contribuinte de fato (pessoa quem suporta financeiramente o imposto, o comprador) se torna estranho a relação jurídico-tributária, destacando-se apenas o contribuinte de direito (a pessoa obrigada por lei a pagar o tributo, o vendedor). Tal tese é defendida por Paulo de Barros Carvalho, Bilac Pinto, Regina Helena Costa, José Marcos Domingues de Oliveira e Ichihara Yoshiaki.

Na análise jurisprudencial do tema acima conflitado, percebe-se que vigência da CF/46, o STF se utilizava da interpretação de cunho substancial, a mesma abarcada pela primeira corrente mencionada. O Supremo entendia que, se o ente público figurasse na condição de contribuinte de fato, como adquirente de mercadoria de terceiros, não haveria tributo a ser pago. Ou seja, seria indevido o tributo em razão da imunidade constitucional.

Contrapondo tal entendimento, a 2ª Turma defendia que o contribuinte de fato era estranho a relação tributária, não sendo possível opor a forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal definida legalmente, sendo considerada apenas a repercussão tributária na dimensão jurídica. Assim, a imunidade tributária recíproca não podia exonerar os adquirentes da mercadoria da incidência dos tributos indiretos.

Tal debate perdurou durante décadas. A 1ª turma compreendia que os impostos indiretos deveriam incidir, uma vez que o ônus seria suportado pelo contribuinte de fato, possuindo assim, uma interpretação formalista. Com posicionamento diametralmente oposto, a 2ª Turma se utilizava de uma interpretação substancial, defendendo assim, a não incidência tributária, visto que, caso ocorresse o contrário, seria desfalcado o patrimônio dos entes e entidades abarcados pelo instituto da imunidade recíproca.

O impasse de entendimentos foi dirimido com o julgamento do RE nº 210.251-SP, no qual o Pleno decidiu que a imunidade do art.150, VI, “a” da CRFB/88, aplica-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, não incidindo o ICMS, com a condição de que o lucro obtido seja revertido para as finalidades iniciais da entidade. Desde então, o Supremo tem entendido que, quando o ente público for contribuinte de direito, há a incidência da imunidade recíproca quando se tratar de impostos indiretos. Dessa forma, nas operações de vendas de bens das entidades imunes, haverá a imunidade tributária. Destarte, quando a operação for de aquisição de bens, não estará a entidade abarcada pelo instituto em comento.

Ocorre uma exceção no tocante as operações de importação de bens realizados pelos entes públicos, onde estes figuram como consumidores de fato. O STF entende que nesses casos, os entes são imunes a incidência de tributos, com base na Súmula 660 do STF, dadas as características fiscais e extrafiscais, de forma que a eventual utilização do ICMS para condicionar condutas é insuficiente para afastar a salvaguarda constitucional, considerados seus postulados ínsitos, quais sejam: a ausência de capacidade contributiva do ente federado e o risco de utilização do tributo como instrumento de pressão para coagir o ente federado a adotar postura pelo sujeito ativo.

Diante de todo o exposto, percebe-se a evolução histórica do posicionamento jurisprudencial e a sua pacificação no tocante a incidência do instituto da imunidade recíproca nos impostos indiretos quando esses forem contribuintes de direito, evitando assim a incidência de carga tributária sobre os contribuintes economicamente diferenciados.

Nota-se ainda, a estrita ligação entre o Federalismo, a soberania, a autonomia e os impostos. A soberania é uma das mais importantes características do Sistema Federalista de

Estado, porporcionando à Nação o poder que precisa para realizar o controle da sociedade, com base na Constituição Federal e no cooperativismo, propiciando autonomia aos entes federados, independentes entre si, e responsáveis por realizar a tributação.

Portanto, conclui-se que, partindo da ideia de que os entes são autônomos, não faz sentido que uns cobrem tributos dos outros, visto que possuem a capacidade de instituir e cobrar tributos, mas não possuem capacidade contributiva, merecendo, dessa forma, serem alcançados pela imunidade tributária nos impostos diretos e indiretos quando forem contribuintes de direito, respeitando assim, o princípio federativo e o princípio de direito público interno, ao mesmo passo que colabora para a manutenção do equilíbrio e da organização financeira dos entes federativos.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário - 6ª ed.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: (comentários à Constituição e ao Código Tributário nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Imunidades Tributárias – Cláusulas pétreas constitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário n° 116**. São Paulo: Dialética, maio, 2005.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Tributária da Caixa de Assistência da Ordem dos Advogados-MG. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 172**. Dialética: São Paulo, Jan. 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias- Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 32 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

JÚNIOR, André Puccinelli. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão disponível no ibooks.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade Econômica e Capacidade Contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, coedição CEU/ Resenha Tributária, São Paulo, n.4, 1990.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do; **Tratado de direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____; BRITO, Edvaldo. Doutrinas **Essenciais: Direito Tributário**. São Paulo: Revistas Tribunais, 2011.

MELO, José Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MENDES, G; COELHO, I; BRANCO, P. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MONTEIRO, Yara Darcy Police. Partilha de competência na Constituição de 1988. Normas gerais: Características e elementos configuradores. **Cadernos de Direito Constitucional e**

ciência política – 21. São Paulo, RT, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VARANDA, Rodrigo. A imunidade Tributária das Empresas Estatais Prestadoras de Serviços Públicos. **Revista Dialética de Direito Tributário nº 147.** Dialética: São Paulo, dez/ 2007.

THE IMMUNITY OF REACH MUTUAL TAX IN INDIRECT TAXES

ABSTRACT

It examines the concept of Federalism, becoming a historical analysis, with doctrinal basis, seeking to demonstrate its characteristics, importance and connection with its taxes, taking as its starting point the global context and the application of this form of State in the Brazilian Republic. It studies the definitions of tax immunities, which are a tool to reach the purposes of the State. This presents itself as an organized system of public services, and most of your source of income is directly linked to the power to assess. Stands out the Institute of reciprocal immunity, legally embraced in the art. 150, IV, of the Brazilian Constitution of 1988, by which it is forbidden for the Union, the States, the Federal District and the municipalities to institute taxes on property, income and services from each other, showing that such immunity is the guarantee of independence between legal entities of public law, including no hierarchy or subordination, thus preserving the federal principle. Finally, there is a study of the position of the Supreme Court on the incidence or absence of reciprocal tax immunity of federal entities on indirect taxes in cases where the Government appears as a taxpayer in fact, concluding that in these cases, the Honorable Court has been shown unfavorable exemption from indirect taxes on federal entities.

Keywords: Reciprocal Immunity. Indirect taxes. Tax Law.