



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

SHIRLEY RAFAELA VIEIRA PEREIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

SOUSA - PB
2008

SHIRLEY RAFAELA VIEIRA PEREIRA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Jurídicas e Sociais do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Dr. Anrafel de Medeiros Lustosa.

SOUSA - PB
2008

Shirley Rafaela Vieira Pereira

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NOS IMPOSTOS INDIRETOS

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, em cumprimento dos requisitos necessários para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovada em: de de 2008.

COMISSÃO EXAMINADORA

Anrafel Medeiros Lustosa – UFCG
Professor Orientador

Nome-Titulação-Instituição
Professor (a) Orientador (a)

Nome-Titulação-Instituição
Professor (a) Orientador (a)

Dedico:

A Deus e a Mainha, por tudo!

Indiscutivelmente, à minha família – Sheyla, Bela, Júnior, Willian, Bráulio, Caio, Pedro e Gabriel, vovôs e vovós. Especialmente à Seu João Conrado, Dona Zilda e Tigeno.

A Painho, também lhe amo!

Aos meus queridos amigos.

À C8M, uhhhhhhhhhhhhhh!

A Tio Francisco, minha alma gêmea eterna (*in memorian*).

Àqueles pecados que jamais ousarei escrever, foram ótimos.

À Paraíba, lhe escolhi pra ser minha morada e que me deu muito.

E finalmente, ao meu “Cratinho de açúcar”. Único lugar do planeta que tenho a sensação de estar em casa!

AGRADECIMENTOS

Muitíssimo obrigada:

A todos aqueles a quem eu dediquei esse trabalho.

A você professor Anrafel Medeiros Lustosa, que prontamente acolheu meu pedido de orientação monográfica. A título de informação escolhi, primeiramente, o professor; para só então decidir o tema;

A todos os meus professores. Em especial Epifânio, Jeová, Jardel, Jacyara, Lindogênia, Francinaldo e Adimilson; por terem me influenciado diretamente durante o curso.

A Turma de Direito de 2003.1. "Foi Mara".

As meninas da biblioteca. Não esqueci das multas dispensadas.

Ao Empreendimento João Pequeno, pelas horas inestimáveis de "desestresse", sem as quais não teria conseguido concluir nada.

Aos vizinhos da rua Cecília Garrido. E a Sousa-PB, pelas experiências que aqui vivi!

E aos amores que aqui deixei fontes de inspiração de notas boas. Até um dia, quem sabe?

E, acima de qualquer um, a C8M: Aninha, Deise, Diana, Jailma, Larissa, Liliane, Vânia e Vivi, pelo apoio incondicional a tudo. Sem dúvida algumas somos amigas. Além dos agregados, França, Monara e Rinaldo, um cheiro.

Se faltasse algum de vocês a minha história na cidade sorriso teria outros contornos, quiçá não tão interessantes.

Muitíssimo obrigada a todos!

“Dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”.

(Mateus, 21, 22 excerto).

RESUMO

Este trabalho apresenta a discussão envolvendo duas concepções diametralmente opostas sobre o mesmo mandamento constitucional no tocante ao cabimento ou não da imunidade tributária recíproca sobre os impostos indiretos quando o ente envolvido na questão figurar na posição de contribuinte de fato e não de direito. Trazendo seus conceitos iniciais sobre o tema e seus fundamentos e, em seguida os pontos norteadores de cada corrente esse trabalho. O objetivo geral é fomentar a discussão sobre um tema bastante presente e que influencia diretamente na vida da sociedade e que é encoberto por pontos tão discordantes, até mesmo entre aqueles que o aplica, e não somente pelos leigos. Utilizando os métodos histórico-evolutivo e exegético –jurídico, pretende-se trazer a tona o conflito entre as duas percepções relevando seus conceitos e argumentos e mostrar de maneira concisa qual o posicionamento se posiciona melhor adequado aos ditames Constitucionais; como também salientar o porque do prolongamento de tal impasse. A criação dos tributos se confunde com o próprio surgimento da vida em sociedade. Foi criado para atender as necessidades de receitas apresentadas pelo Estado. Sua instituição é essencial ao funcionamento das atividades estatais, a cobrança busca tão somente a aquisição de recursos para financiar as obras públicas que beneficiarão toda a coletividade. Esta é uma questão pacífica. A Carta Magna conferiu autonomia para que seus Membros pudessem instituir e arrecadar seus próprios tributos, fazendo uma ressalva que esta atividade estava terminantemente proibida quando tivesse como devedor outro Membro. Contudo existem duas correntes acerca da interpretação dessa norma: uma diz que se este for alheio a relação jurídico-tributária, posição do contribuinte de fato, esse dispositivo não vale, uma vez que estaria a beneficiar pessoa estranha a cobertura legal, pois para essa corrente a relação jurídico-tributária se dá entre o produtor/fornecedor e comprador, contribuinte de direito, uma vez ser ele o causador do fato gerador da obrigação. Para a corrente contrária a Lei não fez distinção entre contribuinte de fato e de direito, uma vez que reconhece a ambos e não fez nenhuma ressalva ao seu cabimento no caso de ser a entidade imune o contribuinte de fato, sendo, portanto, a regra da imunidade recíproca aplicável, também, nessa hipótese, por entender que a lei protege é a figura política envolvida na questão, pouco importando a nomenclatura que lhe é empregada. Mais ainda ao instituir a imunidade o fez por carecer esta de patrimônio próprio sobre o qual pudesse incidir o imposto e para que não haja uma subordinação entre os entes, como será possível esta cobrança agora? Feriria todo o ordenamento constitucional. Portanto aquele entendimento é uma interpretação contra a Constituição.

Palavras –chaves: Tributos – Imunidade Tributária Recíproca – Impostos Indireto - Contribuinte de Fato – Contribuinte de Direito.

RESUMEN

En este documento se presenta un debate con dos puntos de vista diametralmente opuestos en el mismo mandatos constitucionales sobre el lugar o no la inmunidad recíproca de impuestos sobre los impuestos indirectos cuando el medio ambiente involucrados en la cuestión aparecen en la posición de los contribuyentes de hecho y no de la ley. Que sus conceptos iniciales sobre el tema y sus fundamentos y, a continuación, el rector de cada uno de los puntos de trabajo actual. El objetivo general es fomentar un debate sobre esta cuestión y que, de forma directa influencia en la sociedad y que es ocultado por los puntos de manera discordante, incluso entre los que se aplican, no sólo para los laicos. El uso de los métodos y la historia evolutiva-exegetic-legal, se tiene la intención de sacar a la luz el conflicto entre las dos percepciones comprendidos dentro de sus conceptos y argumentos y concisa forma de mostrar cuál es la posición se coloca mejor adaptadas a las exigencias constitucionales, sino también por el estrés extensión de este impasse. La creación del impuesto en sí se confunde con la aparición de la vida en sociedad. Fue creado para satisfacer las necesidades de las recetas presentadas por el Estado. Su institución es esencial para el funcionamiento de las actividades del Estado, la colección sólo trata de adquirir recursos para financiar obras públicas que benefician a toda la comunidad. Esta es una cuestión pacífica. La Carta Magna dio autonomía a la que sus miembros pueden crear y criar a sus propios impuestos, haciendo una reserva que esta actividad está estrictamente prohibido cuando tenía como deudor otro Estado. Sin embargo, hay dos corrientes sobre la interpretación de esa norma: una dice que si no guarda relación con el ámbito jurídico, fiscal, la posición de contribuyente de hecho, este dispositivo no se aplica, ya que redundaría en beneficio de la persona fuera de la cobertura legal, para que la cadena de la relación jurídica y fiscal surge entre el productor / proveedor y el comprador, contribuyente de derecho, ya que está causando el aumento de la demanda. Contrariamente a poner trabas a la ley no hace ninguna distinción entre los contribuyentes de hecho y de derecho, ya que reconoce tanto y no hacer una reserva en su lugar si son inmunes a contraer el contribuyente de hecho, y, por tanto, el imperio de la inmunidad recíproco aplicable, también, en este caso porque considera que la ley protege es la figura política que participan en la cuestión, poco importa la nomenclatura utilizada a ella. Más aún para establecer la inmunidad para sí esta falta de capital propio que se centraría en el impuesto y que no hay ninguna subordinación entre las entidades, ya que esta recuperación será posible ahora? Feriria toda la disposiciones constitucionales. Así que es un entendimiento común en contra de la Constitución.

Palabras clave: Impuestos - Inmunidad Recíproca de Impuestos - Impuestos Indirectos-contribuyente de hecho - Colaborador de la ley.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CDC – Código de Defesa do Consumidor
CF – Constituição Federal
CTN – Código Tributário Nacional
ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços
IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano
ISS – Imposto Sobre Serviços
STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 TRIBUTOS.....	14
2.1 A origem dos Tributos.....	14
2.2 A Origem e Evolução dos Tributos no Brasil.....	16
2.3 Conceito e Caracterização.....	19
2.4 Espécies.....	20
2.4.1 Impostos.....	21
2.4.2 Taxas.....	22
2.4.2.1 Taxas Decorrentes do Exercício Regular do Poder de Polícia.....	23
2.4.2.2 Taxas de Serviços.....	24
2.4.3 Contribuição de Melhoria.....	24
2.5 Outras Figuras Tributárias.....	25
2.5.1 Empréstimos Compulsórios.....	26
2.5.2 Contribuições Sociais.....	27
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	28
3.1 Conceito.....	28
3.1.1 Competência Tributária e Capacidade Tributária.....	30
3.2 Características.....	32
3.3 Espécies.....	33
3.4 Limitações ao Poder de Tributar.....	34
3.4.1 Não-Incidência.....	37
3.4.2 Isenção.....	39
3.4.3 Imunidade.....	40
4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIAS.....	43
4.1 Noções Preliminares.....	43
4.2 A Imunidade Tributária na Constituição Federal de 1988.....	45
4.3 Imunidade Recíproca.....	47
4.3.1 DO Federalismo.....	49
4.3.2 DA Capacidade Contributiva.....	50
4.3.3 Tributos Alcançados pela Imunidade Recíproca.....	51
4.4 Impostos Indiretos.....	52
4.5 A imunidade Recíproca e os Impostos Indiretos.....	54
5 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF).....	56

CONCLUSÃO.....59

REFERÊNCIAS.....61

1 INTRODUÇÃO

A humanidade ao longo do seu processo evolutivo foi de um extremo a outro. Passou da vida solitária e nômade a convivência em sociedade, a ponto de ser qualificada como um ser de natureza eminentemente social, sem o menor talento para a vida eremita.

Em tempos remotos vivia isolada em seus grupos, vivendo ao sabor da sorte, indo aonde houvesse fartura de alimentos e um lugar protegido dos ataques de outros animais, aquela altura, eram tão animais quanto qualquer outro habitante daquelas matas; permanecendo ali enquanto perdurassem as condições favoráveis. E permaneceram assim por longos anos. A sua transição não se deu rapidamente.

Aos poucos essa mesma humanidade, nascida da solidão, descobriu a existência dos seus semelhantes e então se deu conta de que não estava sozinha, foi quando passou a sentir uma necessidade de unir-se a outros para uma vida em sociedade, onde certamente, teria, em tese, uma existência mais tranqüila, uma vez que agora contava com o apoio dos demais contra os perigos que ainda haviam.

Foi assim nesse contexto de ajuda mútua que as primeiras pessoas se uniram para uma vida em comum onde formaram os primeiros grupos. Quando sentiram que aquele grupo já não bastava, esses se aproximaram uns dos outros e formaram as primeiras aglomerações. Nesse ínterim foram sendo fundadas as vilas, depois as cidades e sobretudo formaram as sociedades.

Com a criação da vida em sociedade foram resolvidos muitos problemas, no entanto, surgiram outros que antes inexistiam. O primeiro passo já tinha sido dado, agora viviam coletivamente. Necessitava, todavia, que uma segunda etapa fosse iniciada. Como organizar essa vida em sociedade? O que fazer para que aqueles tidos como companheiros, agora diante de uma situação nova, de uma mentalidade nova, não se tornasse o inimigo, aquele contra quem se deve proteger?

Para que fosse transposta essa nova barreira, esses mesmos homens decidiram que agora não eram mais os senhores soberanos de suas vidas. Delegaram a função que lhe competia desde sempre, à outra pessoa. Sentiram nesta a segurança indispensável ao convívio

em comum. Então optaram pela criação de um Estado como senhor soberano de todas as decisões.

Com o surgimento dessa figura inédita houve a transferência do controle da vida em sociedade, onde tanto as coisas mais comuns como, também, as mais relevantes, estavam agora sob o seu domínio. Mas para que essa pessoa pudesse promover a organização da sociedade como era esperada, atendendo as necessidades de todos, carecia de investimentos. Então, novamente, a humanidade se achava diante de mais uma celeuma: como conferir ao Estado, recém criado, condições efetivas de organizar o convívio social? A quem caberia propiciá-las?

E mais uma vez a sociedade se viu como aquela responsável por dar andamento à empreitada da vida em comum. Enquanto nômades jamais teriam que se preocupar com a resolução de tais problemas, porém, esta mais uma vez optou pelo convívio comum.

Diante da necessidade de recursos para o Estado poder cumprir suas funções, ficou estabelecido que era dever da população financiar tais gastos, uma vez que eram públicos, ou seja, voltados para a melhoria do convívio em geral.

Agora, além de criadores, eram também, os mantenedores do Estado. Ficou assim estabelecido a figura dos impostos, que na língua pátria dos seus criadores, significa dividir entre o povo o custeio da vida em sociedade.

Com o surgimento desse novo instrumento há também a preocupação com a sua utilização.

O presente trabalho se centraliza sobre de que maneira este será regulamentado, e, especialmente, como será empregado os recursos obtidos com tais tributos.

O objetivo geral é fomentar a discussão sobre um tema bastante presente e que influência diretamente na vida da sociedade e que está encoberto por pontos tão discordantes, até mesmo entre aqueles que o aplicam, e não somente pelos leigos.

O plano de exposição do trabalho se dará da seguinte forma: no primeiro capítulo serão tecidas considerações gerais a respeito do surgimento dos tributos e algumas características que lhe são peculiares.

Aqui a metodologia utilizada na pesquisa foi o método histórico-evolutivo do instituto ao longo das Constituições Brasileiras.

No segundo capítulo, por seu turno, a pesquisa apresentará um esboço normativo a respeito da competência para instituir tais cobranças. A metodologia utilizada na pesquisa foi o método exegético-jurídico, uma vez que o estudo foi iniciado a partir de fundamentos e doutrinas.

O terceiro capítulo versa sobre a imunidade tributária conferida aos entes políticos e da grande polêmica que se instalou diante da possibilidade destas virem a sofrer tal incidência.

O último capítulo traz o posicionamento da Suprema Corte em relação à controvérsia propagada pela doutrina especializada e pela própria jurisprudência.

2 TRIBUTOS

2.1 A Origem dos Tributos

A origem deste termo está no verbo latino *tribuere* ou *tributum*-distribuir, repartir entre as tribos; que significava o ato de dividir entre o povo os encargos do custeio da vida em sociedade, ou melhor, o que se entrega ao Estado em sinal de dependência, o que se presta por dever.

A origem desse instituto remonta-se a um passado muito longínquo, chegando a se confundir com a própria origem da sociedade organizada, fato que torna impossível precisar o momento exato da sua criação.

Enquanto os homens viviam de maneira nômade e não sedentária, sem estabelecerem vínculos com nenhuma localidade, vivendo cada um as próprias expensas, sendo ele mesmo responsável pela própria existência, no sentido mais amplo da palavra, não há porque falar em convívio comum e organização social.

E viveu assim por muitos anos, num estado em que alguns autores chamam de “estado de homem natural” ou estado de natureza.

Nas palavras de Hobbes apud Chevallier (1976, p. 69):

“É um estado de concorrência e desconfiança recíproca [...] que tem por resultado a guerra perpétua de cada um contra cada um, de todos contra todos. Tal guerra impede todo desenvolvimento [...] onde a vida é solitária, pobre, grosseira, animalizada e breve”.

A partir do momento que esses homens se reuniram em agrupamentos, tanto familiares como comunitário; e criaram elos com a terra, fixando sua moradia num determinado local, surgiu a vida em sociedade, ou seja, deu-se à formação do Estado, como instituição responsável pela manutenção da harmonia e preservação dos direitos individuais e coletivos. Instituição esta que passaria por profundas mudanças até adquirir os contornos atuais.

O homem como ser social que é, para viver em sociedade precisou criar uma entidade superior, capaz de criar regras e aplicar sanções, coordenando a atividade de cada membro da comunidade para atingir determinados fins comuns a todos. Esta entidade é o Estado.

Com o nascimento dessa nova entidade, seu crescimento e a evolução dos grupos primitivos, juntamente com o incremento das atividades e relacionamentos interpessoais e interestatais; surgiu com ela a necessidade de organização das relações dos indivíduos entre si e destes com o Estado, bem como à assistência as necessidades da população tendo em vista a maior complexidade da vida comunitária.

Requerendo com isso a contribuição solidária para sua manutenção, pois simultaneamente o surgimento de uma sociedade civil organizada advinha com estas novas carências respaldadas no advento de necessidades antes inexistentes.

Na visão de Aristóteles apud Bobbio (2000, p. 58) “A razão pela qual os indivíduos se reúnem nas cidades – isto é formam comunidades políticas – não é apenas viver em comum, mas a de viver bem”.

Nessa busca pelo “viver bem” o Estado necessitava desempenhar atividades referentes à organização e administração estatal, distribuição da justiça, bem como todas aquelas de caráter público, voltadas ao bem comum. E para que fossem realizadas tais atividades eram imprescindíveis gastos.

Dessa forma, com o intuito de obter os fundos necessários à consecução de seus objetivos, este passou a desenvolver uma atividade financeira, onde a população era a responsável pelo financiamento das despesas realizadas, uma vez que seria a beneficiada pelas benfeitorias introduzidas na comunidade. Surgiam assim os tributos.

Para Sousa apud Ichihara (2000, p.72) :

Esta atividade se desenvolve fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e finalmente a despesa, ou seja, o emprego de recursos patrimoniais para realização dos fins visados pelos Estados.

De maneira genérica o tributo é uma prestação compulsória devida ao Poder Público. Popularmente é chamado de imposto todo pagamento feito aos cofres públicos que não derive de nenhuma sanção imposta a determinado indivíduo, toda via, esta é uma das espécies daquele.

2.2 A Origem e Evolução dos Tributos no Brasil

No Brasil sua aplicação reporta-se a fase colonial, em 1534 com a as capitânicas hereditárias, onde Portugal, com sua política de colonização monopolista e centralizadora, cobrava dos beneficiários pela concessão da exploração, parcelas elevadas de tudo o quanto era produzido. Tais parcelas aumentaram significativamente com o ciclo do ouro e das pedras preciosas, quando a Metrópole passou a exigir 20% de toda a riqueza¹ extraída.

Essa é considerada a primeira incidência tributária praticada no Brasil.

Nesse momento se dava a tributação tripartida, onde os tributos eram pagos aos Três Poderes, a saber: Político (rei), econômico (senhores) e religioso (igreja). Eram pagos em espécie e recolhido por servidores especiais da Coroa, ou pelos contratadores de impostos, a quem o rei arrendava as imposições, a fim de reduzir o custo de sua arrecadação e controle.

Nessa época houve um profundo empobrecimento da população brasileira, já que eram instituídos e baseados apenas nas necessidades de caixa, sem qualquer critério ou preocupação com a justiça fiscal, valendo o tributo como ferramenta usada para oprimir e financiar regalias a alguns senhores e nobres em detrimento da grande maioria dos cidadãos, a ponto de culminar com a revolução que colocaria o Brasil colônia na a caminho da independência.

Posto, o maior movimento revolucionário da história do Brasil – a Inconfidência Mineira – teve início devido a tributação excessivamente onerosa sobre a extração do ouro, imposta à população, que em contrapartida não era beneficiada por aquela “derrama”.²

Declarada a independência do Brasil, foi promulgada, em 1824, a primeira Constituição brasileira, que consagrou os direitos civis e políticos invioláveis dos cidadãos. Entre eles, estava prevista a contribuição para as despesas públicas proporcional à renda de cada cidadão, consagrando, pela primeira vez, o princípio da capacidade contributiva.

Foi, também, sob a influência da Carta Magna de 1824 que se demonstrou pela primeira vez à preocupação com a tributação em demasia, num esboço de reforma tributária

¹ Esta cobrança ficou conhecida como o quinto do ouro.

² Este era o mais terrível dos tributos, pois eram cobradas importâncias arbitrárias de toda a população, mineradores ou não, ricos ou pobres, até completar a cota anual previamente fixada pela extração do ouro.

onde se pretendia nem aumentar nem criar mais tributos. A reforma proibia as províncias de legislarem sobre impostos de importação. Como pressupunham que tal proibição alcançava apenas os gêneros adquiridos no exterior, muitas províncias decidiram tributar as mercadorias compradas de outras províncias, gerando uma verdadeira “guerra fiscal”, que ainda hoje ecoa entre os Estados da Federação.

Com esse clima de rivalidade instalado dentro do País pela arrecadação fiscal o Brasil começa a era Republicana marcado pela autonomia estadual, muito bem refletido na Constituição de 1891, que trazia em seus artigos uma discriminação dos tributos pertencentes apenas a dois níveis de governo, quais sejam: A União e aos Estados.

Foram adotados os princípios da legalidade, da igualdade, da uniformidade dos impostos federais, a proibição de privilégios de nascimento e de qualquer estado ou município. Todo tributo deveria ser previsto em lei e cobrado de todos, igualmente. Estabelecia a imunidade tributária dos bens públicos, dos estados e da União, e vedava os impostos de fronteira entre os estados. Estava assim consolidada a idéia de ser o tributo uma matéria de relevância nacional imprescindível ao bom andamento das relações dos entes federativos entre si e destes com os cidadãos.

Em matéria tributária, as Constituições de 1934 e 1937 pouco se diferenciavam e representaram um avanço significativo, na medida em que consagraram uma rígida e nítida distinção entre os tributos federais, estaduais e municipais.

Com a Carta de 1946 houve uma nova redefinição de tributos, de acordo com normas legislativas mais modernas, engatando o federalismo fiscal, estabelecendo algumas atribuições às esferas de governo e fixando a partilha da arrecadação dos impostos estaduais e federais. Já para os municípios houve a aquisição da autonomia financeira, pelo direito de perceber no montante de alguns tributos arrecadados pelos Estados e pela União, além de poderem tributar.

No final de 1965, buscando diminuir a explosão inflacionária, que já alcançava taxas de 1000%, foi aprovada a Reforma Tributária, elaborada por um grupo de juristas, aumentando a carga impositiva dos tributos, a fim de dotar o Estado de mais recursos não-inflacionários. A reforma tinha também a intenção de reduzir a desigualdade na distribuição de renda entre indivíduos e regiões. A partir dessa Reforma Tributária, a conceituação dos tributos deixou de ser meramente jurídica, passando a se basear nos fenômenos econômicos que dão origem aos rendimentos tributados: consumo, renda e propriedade.

Em 1967, sob o governo dos militares, foi promulgada a nova Constituição, incorporando o AI-5³ e a reforma tributária do ano anterior.

Com o fim do Regime Militar, em 1985, se deu uma fase de transição para a democracia, marcando o seu início com a publicação em 1988 da nova Carta Constitucional. O legislador constitucional preocupou-se, primeiramente, em restabelecer o federalismo fiscal, descentralizando o sistema imposto na Carta anterior, buscando ampliar a autonomia e a melhoria financeira dos Estados, dos Municípios e das grandes regiões econômicas.

Foram introduzidas também outras mudanças, visando simplificar as obrigações tributárias e obter melhor distribuição de renda, com vistas à justiça fiscal. Para isso, recomendava-se a predominância dos impostos com caráter pessoal, que incidem diretamente sobre a capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição Federal de 1988 foi marcada pela ampla defesa dos direitos fundamentais individuais e coletivos, visando o bem estar social. A reciprocidade entre arrecadação de tributos pelos cidadãos e retribuição por parte do Estado passou a configurar como garantia constitucional de maneira mais veemente.

Na lição do grande filósofo Aristóteles⁴:

Confesso ainda que, em todas as relações comuns que os cidadãos mantêm entre si, esta espécie de justiça, isto é, a reciprocidade proporcional e não estritamente igual, é o próprio laço (mesmo) da sociedade. O Estado não sobrevive senão à custa desta reciprocidade de serviços, que faz, com que cada um devolva proporcionalmente o que recebeu.

Fica claro diante da evolução pela qual passou o sistema tributário ao longo das Constituições que esta é uma matéria que se amolda à maneira com que é tratada. Pode ser um instrumento hábil para propiciar o desenvolvimento da sociedade, se usado de forma correta; ou se mostrar um grande vilão quando posto a serviço de interesses escusos.

³ Ato Institucional nº 5, criado durante o regime Militar de 1964, responsável pelo fechamento do Congresso Nacional e pela supressão de muitos dos direitos e garantias constitucionais dos cidadãos.

⁴ Citação disponível em: www.direitonet.com.br

2.3 Conceito e Caracterização

Encontra-se sua definição legal na Lei 5172/66, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 3º, onde: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Acrescenta-se ao seu significado o conceito trazido pela Lei 4320/64, que no seu artigo 9º diz:

Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas atividades.

Conforme a interpretação dos enunciados acima o tributo é o cumprimento de uma obrigação forçada, independente da vontade do contribuinte, decorrente direta e exclusivamente de lei, em dinheiro ou em qualquer outro meio equivalente sem natureza de sanção penal, que incide em uma atividade lícita, cuja natureza é determinada pela materialidade do fato gerador da prestação, sendo este o seu elemento fundamental, já que permite diferenciar dentre as espécies existentes aquela que se apresenta; sendo irrelevante para qualifica-lo a denominação e sua vinculação à destinação legal.

Na lição de Falcão apud Ichihara (1999, p. 118):

Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fatos, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. Nessa definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão da lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação ‘ex lege’ de pagar um tributo determinado.

O artigo 4º do CTN traz a sua caracterização:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Classifica-se em tributos vinculados, onde a sua cobrança está condicionada a existência de uma atividade em contrapartida ao pagamento, que beneficie diretamente o contribuinte e; em não vinculados, incorrendo sobre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao particular.

Segundo Ataliba apud Ichihara (2000, p.75): “Classifica os tributos segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência (fato gerador) – consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados”.

Enquadra-se nessa definição como sendo um tributo vinculado às taxas e a contribuição de melhoria, e em tributo não vinculado o imposto.

2.4 Espécies

Os tributos dividem-se em: imposto, taxa e contribuição de melhoria.

Esta é a divisão trazida tanto pelo CTN como pela Constituição Federal de 1988 (CF/88). Onde se lê:

Artigo 5º do CTN: Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. E, Artigo 145 da CF/88: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestado ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Percebe-se pela distinção feita nos dois institutos jurídicos que as espécies tributárias são, basicamente, três: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Diz-se basicamente porque na CF/88, em seus artigos 148 e 149, vêm tipificadas outras figuras tributárias que se encaixam perfeitamente na definição de tributo anteriormente descrita, sendo tratadas como se tributos fossem. São elas: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

2 4 1 Impostos

O imposto é uma captação de divisa para os cofres públicos que independe de qualquer atividade específica condicionante à sua existência. É, em regra, uma prestação unilateral⁵ que não gera o dever de contraprestação por parte da entidade tributante e são de competência exclusiva de cada um dos Entes Políticos brasileiros: há impostos federais, estaduais e municipais; incidindo, ou sobre um comportamento do contribuinte (quando paga o imposto sobre os serviços por ele contratado (ISS)), ou uma situação na qual ele se encontre (exemplo a cobrança do IPTU ao proprietário de um imóvel urbano).

De acordo com o CTN, em seu artigo 16, o define como: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Tem-se um conceito jurídico que se enquadra na noção teórica, que nos dizeres do professor Aliomar Baleeiro (1986, p. 119):

Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento

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

Em síntese, imposto é tributo não vinculado, de competência residual, sendo sujeito ativo a pessoa jurídica de Direito Público e sujeito passivo, ou seja, quem paga o imposto, toda pessoa, física ou jurídica, que estiver ela própria ou seus bens, sujeitos à ação daquela, pouco importando capacidade civil. Ou seja, basta estar vinculado ou se enquadrar em

⁵ A CF/88 traz no artigo 212 uma das exceções a regra, quando diz: “A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”. Outras exceções encontram-se nos artigos 77,80 e 82 do Ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT).

algumas das hipóteses de objeto de arrecadação para ser considerado contribuinte pela lei.

2.4.2 Taxas

As taxas são tributos vinculados à atividade estatal específica de competência comum e caracteriza-se pelo fato gerador incidir nos serviços realizados em proveito direto e imediato ao contribuinte, ou por ato deste. O contribuinte só paga pelo que efetivamente usou, ou seja, só contribui pela real vantagem auferida. Ou ainda para ressarcir gastos feitos pela Administração em virtude da realização de atividades opostas por aquele. O serviço é prestado diretamente ao contribuinte considerado individualmente e não a coletividade em geral.

As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Para Aliomar Baleeiro (1986, p. 324 e 328):

É taxa o tributo cobrado de alguém que se utiliza serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem a sua disposição e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesas especial (sic) dos cofres públicos. [...] Tem causa jurídica e fato gerador a prestação efetiva ou potencial dum serviço específico ao contribuinte, ou a compensação deste à Fazenda Pública por lhe ter provocado, por ato ou fato seu, despesa também especial e também mensurável.

Definição corroborada pelo parecer de Bilac Pinto apud por Baleeiro (1986, p. 327), onde: “O característico fundamental da taxa é o constituir contraprestação de serviços especiais prestados ou postos à disposição do contribuinte. O benefício especial objetivo, mensurável, é condição essencial para que o tributo seja conceituado como taxa”.

É assim definida no artigo 77 do CTN: “[...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

A prestação é efetiva por ser fornecida ao contribuinte a qualquer título; potencial porque está à disposição deste; específico já que se acham estruturados espécie por espécie e divisível por se acharem dispostos de modo que podem ser utilizados separadamente, individualmente por parte de cada um dos usuários.

Existem dois tipos básicos de taxas: as de fiscalização e as de serviços.

2 4 2 1 Taxa Decorrente do Exercício Regular do Poder de Polícia

Chama-se, também, de taxa de fiscalização e trata-se de um poder disciplinador mediante a intervenção das autoridades para propiciar a segurança e incolumidade, visando o convívio harmônico em sociedade. Deve ser exercido somente por autoridade competente, de maneira regular, ou seja, de forma não eventual, em atividade de interesse social, não importando que o serviço seja de caráter geral.

Sua definição que se acha no artigo 78 do CTN estabelece:

Considera poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene [...] e aos direitos individuais e coletivos.

Para o professor Alexandre de Morais (2008, p. 817):

Poder de polícia é a faculdade concedida à Administração Pública para restringir e condicionar o uso e o gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado, em busca da preservação da ordem pública e do estabelecimento de regras de conduta necessárias e suficientes para evitar conflitos e compatibilizar direitos.

Trata-se de um poder que o Estado tem de limitar a liberdade dos particulares tendo em vista o interesse público. É mais uma demonstração do cunho social que traz a Constituição, não considerando mais em primeiro lugar os interesses particulares.

Trata como essencial à preservação dos direitos difusos da coletividade tida como principal destinatária das ações estatais.

2 4 2 2 Taxas de Serviços

São as que tem como fato gerador à utilização efetiva ou potencial de determinados serviços públicos. Só podem ser cobradas em relação a serviços que exista e que esteja funcionando, além de lhe propiciarem benefícios ou vantagens. Não é necessária a sua real utilização, bastando que este esteja à disposição do contribuinte para que este os utilize a qualquer momento que queira.

Fundamenta-se no artigo 79 do CTN:

Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se.

I – utilizados pelo contribuinte;

a) Efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título;

b) Potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

Na primeira hipótese o fato gerador é a real utilização pelo contribuinte dos serviços estatais, podendo ser aqueles postos à sua disposição ou aqueles prestados ao contribuinte, devido a uma necessidade particular sua de um serviço específico, pela autoridade pública; já na segunda hipótese o contribuinte é obrigado a utilizá-lo, ou o tem a sua conveniência.

2 4 2 3 Contribuição de Melhoria

É um tributo vinculado a uma atividade estatal específica que tem como fato gerador à valorização de um imóvel proveniente da realização de uma obra pública, mesmo que esta beneficie toda a coletividade. Faz-se necessário que a partir da obra o bem tenha auferido uma efetiva valorização, numa relação direta de causa e efeito.

O contribuinte, que não pode ser outro diferente do proprietário do imóvel, não pode ser obrigado a pagar quantia superior aquela obtida com a valorização do mesmo.

Fundamenta-se no princípio do não enriquecimento sem causa, onde gastos realizados com o dinheiro público traria riquezas a um particular que em nada concorreu para tanto.

Sua tributação é de competência comum, sendo legitimado à sua cobrança aquele que realiza a obra pública.

Encontra-se tipificada no artigo 81 do CTN:

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

Para Baleeiro (1986, p. 359): “É uma recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no lugar da situação do prédio”.

Ferreira Filho apud Moraes (2008, p. 818) salienta “que essa modalidade de tributo se caracteriza por configurar uma verdadeira indenização, ainda que parcial, de obra pública que resulte benefício individualizável, especificamente valorização de bem particular”.

A ausência da valorização do imóvel ou as obras de cunho meramente reparatório, isto é, de manutenção e conservação não dão ensejo à cobrança.

2.5 Outras figuras tributárias

Muito embora a CF/88 e o CTN definam expressamente, apenas três espécies de tributos, estes tipificaram outras duas modalidades de arrecadação de receitas que atendem aos requisitos determinados àqueles; sendo, inclusive, disciplinadas nos capítulos relativos aos tributos, ambas as legislações; confirmando, assim, a sua natureza tributária.

Essas duas modalidades tributárias são os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, que funcionam, de acordo com a materialidade do fato gerador, ora como impostos; ora como taxas e em outras ocasiões como contribuição de melhoria. Assumem, portanto, a natureza das três espécies tributárias.

2.5.1 Empréstimos compulsórios

Emprestar significa confiar a alguém um bem para que faça uso dele restituindo-o depois ao dono; e compulsório é aquilo que obriga. Então empréstimo compulsório é o apossamento de um bem particular, por parte do Estado, de maneira coativa para atender as necessidades urgentes e oriundas de um fato novo, excepcional, impossível de ser reparado com os recursos orçamentários já previstos e cuja realização seja indispensável e inadiável. A aplicação dos recursos se vincula ao fato gerador.

O CTN estabelece:

Artigo 15: Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo Único: A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate [...].

A CF/88 também faz referência a esse instituto, em seu artigo 148, que repete as condições de exigibilidade trazida no artigo supra, porém acrescenta em seu parágrafo único “que a aplicação dos recursos [...] será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Para o Ministro Celso de Mello apud Moraes (2007, p. 821):

Reconhece que a figura empréstimo compulsório, em nosso sistema jurídico constitucional, assume a qualificação de inquestionável espécie de ordem tributária, submetendo-se, em consequência, aos modelos normativos que [...] definem, regulam e limitam o exercício pelo Estado, do seu poder de tributar.

Diante do exposto percebe-se ser este instituto de utilização extraordinária, sendo de competência privativa da União a sua arrecadação, tendo em vista a sua natureza invasiva e perturbadora na ordem social. Não olvidando, como modalidades de empréstimo que é, o produto da tributação serão restituídas aos proprietários.

2 5 2 Contribuições sociais

Também denominadas especiais ou parafiscais, são destinadas à coleta de recursos para certas áreas de interesse do poder público, na administração direta ou indireta, ou na atividade de entes que colaboram com a Administração.

O produto de sua arrecadação tem destinação certa, tendo a sua finalidade predeterminada pela lei que a instituiu.

Diz a CF/88 em seu artigo 149 que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais [...]”.

Estas podem ser utilizadas para subvencionar o funcionamento de determinadas entidades, comumente chamadas de paraestatais, por atuarem em colaboração com o Estado na prestação de serviços relevantes à população.

De acordo com os posicionamentos acima analisados, os tributos nascem com a finalidade de custear os gastos oriundos do convívio em sociedade, onde surgem constantemente despesas realizadas em benefício da população, seja este direto ou indiretamente vinculado a esta; tenha ou não natureza de contraprestação buscando o fim maior do Estado, que é o bem comum.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

O Brasil adotou a forma federativa como modelo de estado, coexistindo três Entidades Políticas¹⁶, a saber: União, Estados-Membros, Municípios, mais o Distrito Federal; todas autônomas e independentes. Contudo não bastava que se governassem por si mesmo e que tivessem autonomia política, para que estas entidades pudessem desenvolver todas as funções que lhes são inerentes fazem-se indispensáveis dotações exclusivas, ou seja, seria necessária, também, autonomia financeira.

Para propiciar a aquisição de renda própria, que garantisse a plena realização de suas atividades a CF/88 permitiu-lhes a instituição de tributos com o intuito de arrecadação de receitas. Todavia, visando coibir as criações do mesmo tributo várias vezes, ou melhor, para que não houvesse a incidência de várias obrigações tributárias sobre o mesmo fato gerador, esta delimitou o direito de estabelecer tributos; traçando, assim, limitações às suas competências tributárias.

Conforme o escrito no artigo 145 da CF/88:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestado ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Também é matéria tratada no artigo 6º do CTN, onde se lê:

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis orgânicas do Distrito Federal e dos

¹⁶Um ente é dito 'político', quando possui uma casa legislativa prevista na Constituição Federal e, obviamente, matérias no âmbito da competência legislativa. Assim, no Brasil, são entes políticos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Pela análise dos enunciados normativos se percebe que há uma deliberação ao poder de tributar, embora estejam previstas na Carta as suas criações não são obrigatórias, é uma faculdade dos seus membros e a sua inércia não o desqualifica em favor de outro, uma vez que estes detêm a sua titularidade exclusiva.

Diz o artigo 8º do CTN: “O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a quem a Constituição a tenha atribuído”.

Competência tributária seria, portanto, a capacidade conferida pela Carta Magna para que os Membros da Federação possam instituir seus próprios tributos no momento e da maneira que acharem oportunos.

Nos dizeres de Celso Ribeiro Bastos (1999, p.125): “É a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos”.

Haja vista a Constituição atribua a competência tributária, ela não institui o tributo; apenas traça uma diretiva geral a ser seguida pelos entes políticos para a sua criação. Estes sim são quem, propriamente, estabelecem a sua cobrança.

Mesmo sendo uma atribuição constitucional e já se encontrar prescrita, o seu estabelecimento segue um trâmite rigoroso, tendo em vista ser um ato que incide diretamente no patrimônio das pessoas e influencia sobremaneira o convívio em sociedade. Uma vez que esta é, simultaneamente, devedora e credora dessa obrigação; já que é a responsável pelo seu pagamento dos tributos cobrados para financiarem a Administração Pública; e está na condição de destinatária final dessa Administração.

Para que a pessoa dita competente para tributar possa usufruir dessa qualidade é necessário que siga rigorosamente todos os requisitos impostos para a sua realização, quais sejam: só podem ser instituídos por uma lei com todas as prescrições tributárias ou por atos administrativos a ela equiparados.

Uma vez finda a tarefa legiferante, essa norma não poderá mais ser modificada senão por outra, que seguirá todos os passos percorridos pela lei anterior; e deverá definir sobre qual situação incidirá, não podendo ter como fato gerador outra já tributável.

Na lição de Murillo Lo Visco¹⁷:

¹⁷ Citação encontrada no site: www.editoraferreira.com.br

Para que se passe a exigir o tributo, ou em outras palavras, para que seja criado o tributo, é necessário lei - ou ato com força de lei - do ente investido de competência tributária, delineando todas as características essenciais do tributo, necessárias à perfeita caracterização da relação jurídica tributária. E ainda: É mister que a lei defina **in abstracto** todos os aspectos relevantes para que, **in concreto**, se possa determinar quem terá que pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstância.

Concorrendo com o enunciado supra Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 126) discorre:

É necessário que esta pessoa que recebeu a faculdade de criar o tributo por força da Constituição venha a fazer uso dessa competência mediante a edição de uma lei com todos os requisitos de uma lei tributária, isto é, a definição da hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativo e passivo. É a essa lei que se reconhece à qualidade de ser criadora do tributo.

Assim prescreve o artigo 9º, I, do CTN: “É vedado à União, aos Estados-Membros, ao Distrito federal e aos Municípios”: I – instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça, [...]”.

Sendo assim, a entidade que resolver usar de suas prerrogativas tributárias terá que, anteriormente, disciplinar toda a matéria relativa à criação, e isso se justifica e se faz necessário para revestir o ato de toda lisura, uma vez que é um procedimento invasivo ao patrimônio dos cidadãos; não podendo ser alvo de mínima suspeita.

3.1.1 Competência Tributária e Capacidade Tributária

O termo capacidade, aqui, é empregado com o mesmo sentido em que é utilizado no Direito Civil para a capacidade plena. Capaz é toda pessoa que pode exercer por si só os atos da vida civil.

Para o professor Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 126): “Competência é a faculdade de criar uma lei instituidora de tributos e capacidade é a habilitação, conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor”.

Assim a capacidade tributária é a realização de tarefas como, arrecadação, fiscalização ou execução de lei tributária, por pessoa jurídica distinta daquela incumbida pela Constituição. Salientando que o detentor da competência também possui capacidade, porém aquele ao qual foi conferida apenas a capacidade não possui em hipótese alguma competência.

Ao delegar capacidade ativa o ente federativo autoriza a pessoa jurídica que realize as atividades supra em sua substituição.

Nos dizeres de Murillo Lo Visco¹⁸: “Capacidade tributária ativa, consiste na capacidade de figurar como sujeito ativo da relação tributária. Tal capacidade é conferida sempre por lei a pessoa jurídica de direito público”.

Sobre o tema, assim leciona Regina Helena Costa¹⁹: “Capacidade tributária ativa, é assim entendida como a aptidão para a arrecadação e fiscalização dos tributos, de natureza administrativa, pode ser transferida a outrem, mediante lei”.

Fica claramente delineado pelos conceitos ora expostos que o que é transferido a outrem, ou nos termos hodierno, terceirizado, são as funções de arrecadação, fiscalização e o exercício das leis tributárias, mas nunca sua confecção. Levando-se, sempre, em conta a conveniência dessa atribuição para a Administração pública.

Ao adquirirem tais aptidões estas pessoas jurídicas não passam a gozarem da prerrogativa de poderem modificar, de qualquer forma, a lei instituidora do tributo; esta pertence exclusivamente à pessoa criadora do tributo.

Havendo a delegação da capacidade tributária ativa, ocorre também a transferência das garantias e dos privilégios processuais da pessoa jurídica detentora da competência tributária. Tal delegação pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

Tal possibilidade de delegação se encontra no artigo 7º do CTN, onde se lê:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

Quanto à extensão dos privilégios e interrupção da delegação estão fundamentados nos §§ 1º e 2º do artigo supra. “A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido”. E: “A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido”.

Mesmo não se confundindo com a entidade delegante, as pessoas jurídicas delegadas

¹⁸ Citação encontrada no site www.editoraferreira.com.br

¹⁹ Citação retirada di site: estudosjuridicos.wordpress.com

adquirem certo status daquela e com isso passam a usufruir benefícios e facilidades concedidos aos entes federais devido a sua condição privilegiada, uma vez que desenvolvem atividades essenciais ao funcionamento da Administração.

3.2 Características

As características da competência tributária são as particularidades comuns a todas as pessoas que a detém. Assim pouco importa se a feitura da lei tributária bem como o efetivo exercício da arrecadação e fiscalização dos tributos se deu através da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, os seus requisitos e impedimentos serão os mesmos, pois emanam de uma imposição superior, ou seja, foram ditados pela Constituição.

Essas peculiaridades são:

a) **Inalterabilidade:** Por se tratar de um mandamento constitucional, e ser essa lei a hierarquicamente superior a todas as outras, a atribuição de competência só poderá ser modificada por uma emenda à Constituição, isto quer dizer que somente a própria lei maior é quem poderá alterar suas disposições, sendo impassível de modificação por leis infraconstitucionais, ou seja, que se encontrem em grau de observância inferior;

b) **Incaducabilidade:** A pessoa pública não perde o direito de tributar, nem tão pouco este é transferido a outro pelo não exercício. Este permanecerá no seu patrimônio jurídico até que uma lei modifique sua situação. Então a titularidade da competência tributária não prescreve;

c) **Facultatividade:** É a disposição que tem seu titular de exercê-lo na oportunidade que melhor lhe convier. É a consequência imediata à sua não caducidade;

d) **Privatividade:** implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito;

e) **Irrenunciabilidade:** a pessoa política detentora da competência não poderá renunciar-lhe, seja total ou parcialmente, como exposto poderá optar pelo seu não exercício, mas nunca lhe será permitido dispor;

f) **Indelegabilidade:** por se tratar, também, de uma atribuição privativa, o seu exercício, na plenitude, não pode ser transferido a outrem. Faz-se imperativo que seja o titular da competência aquele a criar o tributo. No entanto, o que não pode ser delegado é o ato de

estabelecer o tributo. Todavia, as funções de arrecadar e fiscalizar são perfeitamente delegáveis.

Todas estas características são perfeitamente observadas nos artigos supra que tratam da conceituação da competência.

3.3 Espécies

Conforme a sua abrangência a Constituição classificou a competência em seis espécies: comum, privativa, residual, legislativa plena, legislativa supletiva e concorrente.

a) Comum ou cumulativa: esta surge quando a Carta magna não estabelece discriminação entre os entes tributante, podendo qualquer deles instituir tributos em razão de uma atividade que este desenvolva. É o caso das taxas e contribuição de melhoria. Está inserta no artigo 145, I e II da CF/88²⁰.

b) Privativa: É aquela atribuída a uma entidade com exclusão das demais, ou seja, somente esta poderá exercê-la. Encontra-se no artigo 145, I da CF/88.²¹

c) Residual: permite a instituição de outros impostos não previstos na Constituição, desde que não sejam cumulativos, nem tenham base de cálculo próprio dos impostos nela já discriminados. Somente a União possui competência residual.

O artigo 154, I da CF/88 determina que: “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

d) Legislativa plena: é o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes etc., observando-se as normas gerais de direito tributário. Consoante disposto no art. 6º do Código Tributário Nacional.²²

e) Legislativa supletiva ou suplementar: é a atribuída aos Estados, ao Distrito

²⁰ Artigo já transcrito acima ao qual remete-se o leitor.

²¹ Artigo já transcrito acima ao qual remete-se o leitor.

²² Artigo já transcrito acima ao qual remete-se o leitor.

Federal e aos Municípios para, nas suas respectivas esferas, editarem normas complementares, nos termos do artigo 24, § 2º da CF/88, onde: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre, [...]”.

§ 2º “A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados”.

f) Concorrente: É a atribuída às entidades que compõem a Unidade Federativa, União, Estados, Municípios mais o Distrito Federal, de forma autônima e independente. Acha-se no artigo 24²³, I da CF/88: “Direito tributário, [...]”.

Apesar da Constituição estabelecer uma paridade entre os membros políticos, no que se refere à instituição de tributos, e esta ser a regra constante no texto, esta dividiu a competência em espécies, delimitando, ora para mais ora para menos, o âmbito da sua incidência.

3.4 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Quando a Constituição conferiu aos membros políticos competência para tributar, e, mais ainda, lhes outorgou a faculdades de escolherem se iriam tributar ou não determinada atividade social, fixando exclusivamente a este a decisão da conveniência ou não da cobrança; não o fez de maneira ilimitada.

Esta colocou imposições de ordem negativa, ou seja, exigiu a inércia da atividade tributante para determinadas situações, proibindo, no todo ou em parte, a incidência de tributos sobre elas. Daí entende-se que a Constituição limitou a competência tributária, muito embora às situações de proibição sejam bastante inferiores àquelas em que são permitidas, elas existem e inviabilizam sua atividade, subtraindo atos, pessoas ou coisas à força tributante.

Na observação doutrinária encontra-se larga exposição de princípios constitucionais, tais como o da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, dentre outros, como sendo os

²³ Artigo já transcrito acima ao qual remete-se o leitor.

limitadores ao poder de tributar, sendo esta a corrente majoritária. No entanto, numa análise mais arraigada se percebe na realidade, que propriamente, estes não impõem uma conduta verdadeiramente negativa, mas sim fazem um escalão para o estabelecimento e arrecadação dos tributos, determinando que as atitudes tomadas fora dessas demarcações serão inconstitucionais.

De acordo com a doutrina dominante a Constituição estabeleceu uma leva de princípios que funcionam como informadores das imposições negativas relativas à tributação, traçando as situações onde o Estado não tem competência para legislar.

Acham-se tipificados no artigo 150 da CF/88:

- [...]
 I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
 II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, [...];
 III – cobrar tributos:
 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei [...];
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei [...];
 c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei [...];
 IV – utilizar tributo com efeito de confisco;
 V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas e bens por meio de tributos [...];
 [...].

Tais princípios limitadores são:

1. Da reserva legal: consiste na vedação para a prática de qualquer sem previsão normativa.
2. Da igualdade tributária: prescreve que este deve ser uniforme em toda a circunscrição de sua incidência. Veda que contribuintes em mesma situação recebam tratamento diferenciado por parte do Estado;
3. Irretroatividade da lei tributária: impossibilita a cobrança em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei relativa ao tributo;
4. Da anterioridade tributária: estabelece que nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro²⁴ em que haja sido publicada a lei tributária;
5. Da anterioridade mitigada ou nonagesimal: veda a sua cobrança antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei;
6. Da vedação ao confisco: impossibilita a decretação de apreensão, adjudicação

²⁴ Exercício financeiro é o período correspondente à execução orçamentária. No Brasil coincide com o ano civil.

ou perda de bens pertencentes ao contribuinte sem a devida indenização em contrapartida;

7. Da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou de bens: prescreve a liberdade de locomoção pelo território em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, de acordo com a lei, entrar, permanecer e dele sair com seus bens;

8. Da capacidade contributiva: diz que os tributos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte;

9. Da razoabilidade: exige proporcionalidade entre os meios empregados pela Administração, no exercício de suas competências e os fins por ele almejados, levando, sempre em consideração, a racionalidade;

10. Da uniformidade: proíbe, em regra, que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique tratamento diferenciado entre os seus Membros. Diz em regra porque é lícito o procedimento tributário diferenciado quando se visa a diminuição das desigualdades na região beneficiada. É o caso da Zona Franca de Manaus, onde o Governo concedeu a isenção de impostos para os produtos ali fabricados visando desenvolver a região.

Para o Ministro Mello apud Moraes (2007, p. 829):

[...] de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes [...]. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esse postulado tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete a imperatividade de suas restrições.

Com relação aos princípios, destaca-se que funcionam sim, como limitadores à atividade tributante, porém de uma maneira muito abrangente, tendo em vista que as suas disposições são facilmente encontradas em outros ramos do direito, sendo apenas amoldadas aos ditames tributários. Um exemplo dessa generalidade é o princípio da reserva legal, este é um condicionador para todas as atividades sociais, não só as referentes à Administração; já que a lei estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar fazer alguma coisa senão em virtude de lei.²⁵

Na primorosa lição de Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 132):

²⁵ Transcrição do artigo 5º, II da CF/88.

Os princípios têm um caráter genérico, amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos. Não inviabiliza de maneira absoluta a atividade tributária. Definem na verdade, circunstâncias e critérios que a podem tornar inconstitucional.

Como também nas palavras de Costa, apud Moraes: “Os princípios são diretrizes positivas, norteadoras do adequado exercício da competência tributária”.

Para parcela minoritária da doutrina, os princípios são, apenas de maneira genérica, limitações ao poder de tributar, considerados sob uma ótica muito ampliada.

As vedações autênticas, que, estritamente falando, impedem de maneira absoluta as tributações são a não-incidência, isenções e imunidades. Estas, sim, desoneram certas atividades e produtos de tributos. E é a esta corrente que se filia este trabalho.

3 4 1 Não – Incidência

Incidência quer dizer pesar, refletir sobre pessoas ou objetos alguma obrigação. Portanto, o seu inverso significa não sujeição. Nesse caso para a cobrança de tributos que recaiam sobre determinadas atividades e produtos. Quando se fala na não-incidência o que se pretende é expressar que aquelas situações não sofreram incidência de tributos. Esta é a sua acepção genérica, usada para todas as formas de limitações, uma vez que todas elas refletem uma maneira de se coibir à criação de tributos.

Doravante, o que se pretende demonstrar com a não-incidência, é tão somente, que não existe, uma lei tributando aquela situação ou produto. Em outras palavras, a Administração não considerou que existisse conveniência política para sua tributação.

Ulhoa Canto apud Bastos (1999, p.136), define como: “Não-incidência, embora seja expressão comumente usada com o sentido genérico, abrangedor de todos os casos de inexigibilidade de tributos, tem a significação rigorosa de inexistência de disposição prevendo o fato gerador”.

Encontra-se instituída sua hipótese no artigo 150, I, da CF/88: “[...] É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

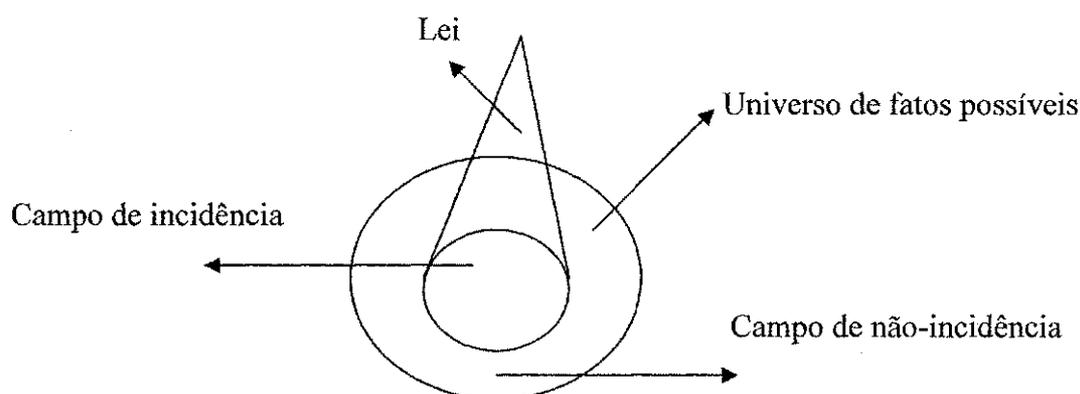
Texto, quase literalmente repetido pelo artigo 9º, I do CTN.²⁶

Devido no Brasil à criação de tributos se dá através de decisões políticas. O fato de uma situação, que pode ser qualquer uma, incluídas dentre aquelas passíveis de tributação, naquele momento, não ser considerada como passível de tributação, não impede de forma definitiva, que venha a sofrer a incidência de tributos. Basta para tanto, que a discricionariedade²⁷ política assim o determine, e haja de conformidade com trâmites exigidos, que esta passará a ser tributada.

Convém esclarecer que pelo fato de uma situação passar a ser tributável não implica, de maneira nenhuma, que as relações executadas dantes, fora da incidência fiscal terão que recolher os tributos referentes. Estes serão devidos apenas para as novas situações, similares, praticadas pelo contribuinte. A lei fiscal não retroage.

Graficamente demonstra-se o campo de não-incidência tributária, que é o conjunto de fatos praticados na vida em sociedade, que a lei tributária não elege como sendo geradores de obrigações tributárias²⁸.

Tem-se:



Assim temos, que as atividades passíveis de tributação são todas aquelas existentes. Que poderão sair do campo da não-incidência passando a ser considerada como um fato gerador de tributos, bastando, para tanto, a discricionariedade política e uma lei que determine a sua criação. Como também, poderá ser considerada como uma atividade não

²⁶ Artigo já transcrito.

²⁷ É a liberdade de escolher a conveniência daquele ato à Administração.

²⁸ Na definição de Kiyoshi Harada: "obrigação tributária é uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo impõe ao sujeito passivo uma prestação consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária".

merecedora de tributação, saindo, portanto do campo de incidência.

Convém salientar que a atividade tributária não está sujeita ao bel prazer das autoridades políticas, o que modifica a situação de incidência ou não é a necessidade real apresentada pela Administração daquela receita para aplicação em gastos imprescindíveis à população e o funcionamento Estatal.

3 4 2 Isenções Tributárias

A isenção tributária é a dispensa, pela autoridade tributante, do pagamento do tributo, para determinadas pessoas, em virtude das atividades que desenvolvem serem de interesse coletivo. Geralmente essas pessoas atuam em substituição ou simultaneamente com o Estado, desenvolvendo atividades voltadas para a coletividade.

Na lição de Rui Barbosa Nogueira (1999, p. 320): “É a dispensa do tributo devido feita por expressa disposição de lei”.

Aqui há a incidência do tributo, o que ocorre é a dispensa do seu recolhimento. Tal dispensa ocorre sempre em virtude de uma lei ordinária, podendo ser concedida por um prazo certo ou indeterminadamente, de maneira condicionada ou incondicionada.

A sua concessão é ato discricionário do ente federativo competente para a sua criação e aplicável a todas as espécies de tributos. Podendo ser revogada a qualquer tempo²⁹ sem criar direito adquirido sobre ela.

Esclarece Torres apud Nogueira (1999, p. 325):

Na isenção ocorre a derrogação da lei de incidência fiscal, ou se já, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção opera no plano da norma e não no plano fático [...]. Com a isenção o fato abstrato deixa de existir e assim não pode nascer nenhuma obrigação tributária.

De acordo com o artigo 175³⁰ do Código Tributário Nacional é uma das modalidades

²⁹ De acordo com a súmula 544 do STF as isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

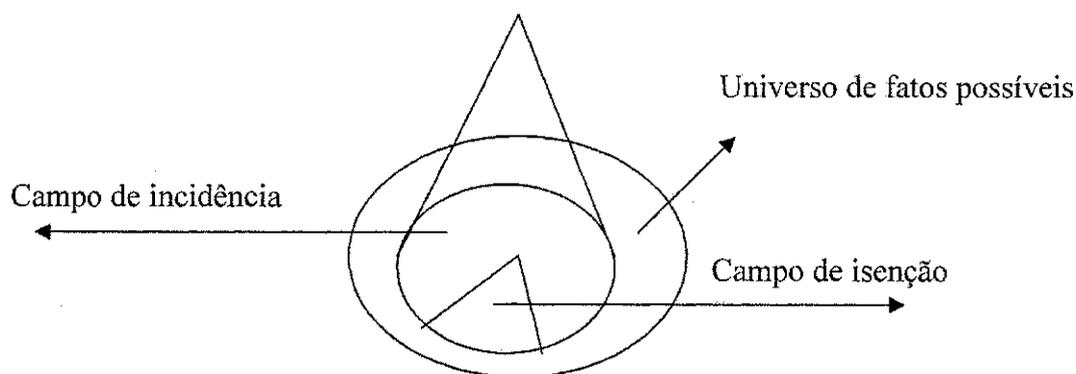
³⁰ Excluem o crédito tributário: I-a isenção; [...].

de exclusão do crédito tributário, onde ocorre a dispensa do tributo devido e por este motivo excepciona a tributação. Na isenção, nasce a obrigação tributária, contudo não nasce o crédito tributário³¹.

Para Ives Gandra³²:

Na isenção a obrigação nascia, mas vazia de crédito, porque a pessoa, o tempo ou o lugar onde ocorria o fato gerador desfazia o crédito [...] Desta forma, na isenção nasce a obrigação tributária, não nascendo o crédito tributário, vale dizer, a obrigação tributária existe, mas o Poder Tributante por lei concede o favor ao contribuinte de não convertê-la em crédito tributário.

Representa-se essa situação no esquema gráfico da seguinte forma:



Nota-se que a atividade ou produto está disciplinada por lei como sendo geradora de tributos, porém, para determinadas pessoas a sua arrecadação está suspensa.

3 4 3 Imunidades Tributárias

Por o tema ser o assunto específico do estudo passará por uma detalhação minuciosa a posteriore. Sendo discutido apenas superficialmente nesse tópico.

Nesta limitação tributária, o legislador constitucional, proíbe de maneira imperiosa qualquer tentativa das entidades políticas de instituírem tributos em relação àquelas atividades

³¹ É a expressão monetária da obrigação que a corresponde.

³² http://www.sachacalmon.com.br/admin/arq_publica/d806ca13ca3449af72a1ea5aedbed26a.pdf

por Ela elencado. Não há, aqui nenhuma possibilidade de arrecadação tributária. O fato gerador da obrigação não chega nem mesmo a se constituir.

Só é possível ter imunidade em relação aos impostos, já que a sua arrecadação não está vinculada a nenhuma atividade estatal; não sendo possível sua implementação para os tributos vinculados, uma vez que estes estão condicionados a uma prestação estatal, e a concessão da imunidade sobre eles, seria uma forma de enriquecer ilicitamente, atitude que não pode ser acobertada pela Norma Constitucional.

Nos dizeres de Alexandre de Moraes (2007, p. 836): “Consiste no impedimento constitucional absoluto à incidência da norma tributária, pois restringe as dimensões do campo tributário da União, dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

No tradicional conceito de Aliomar Baleeiro (1986, p. 84): “São vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivos) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.

De acordo com o artigo 150, VI, da Constituição Federal:

[...], é vedado à União, Estados e Municípios, instituir impostos sobre (I) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (II) templos de qualquer culto; (III) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da Lei; e (IV) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão [...].

As entidades beneficiadas com a imunidade além de constarem na Constituição, como detentoras de tal direito, também terão que se enquadrarem nas especificações das leis que as regulamentam.

Estas limitações são impostas exclusivamente por lei constitucional e a sua supressão só é possível mediante uma reforma à Constituição que as estabeleceu. Todavia, são as leis infraconstitucionais que as normatizarão. A Carta estabelece, de modo genérico, as hipóteses de imunidades, mas não as regulamenta especificamente.

Um exemplo bastante didático são os partidos políticos. A norma constitucional lhes garante imunidade sobre os impostos, contudo é a lei eleitoral que estabelece normas para tipificar o que são partidos políticos, bem como rege toda a sua estrutura e funcionamento.

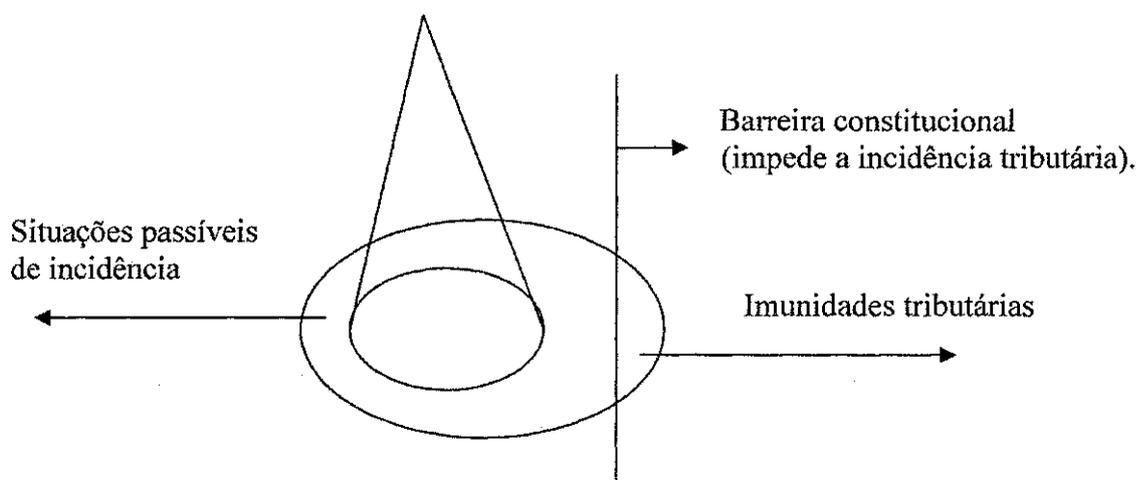
Deste modo, caso algum imposto seja instituído sobre estas pessoas, coisas ou atividades enumeradas no parágrafo anterior, será inconstitucional, passível de anulação.

É esse o entendimento de Sacha Calmon (1998, p. 350):

Toda imunidade é uma limitação do poder de tributar, e as limitações ao poder de tributar no sistema da Constituição vigente são reguladas por lei complementar. Assim era, também, na Carta anterior. [...] Será impertinente, dessarte, toda legislação ordinária ou regulamentar de qualquer das pessoas políticas que acrescente mais anteposto aos requisitos da lei complementar tributária (CTN) concernentes a imunidade.

Contrapondo as espécies de limitações, essa é a de maior status. É matéria disciplinada exclusivamente pela Constituição Federal, não sendo permitido aos Entes Políticos nenhuma ação que tenha por fim suprimir, mesmo que parcial ou temporariamente, os dispositivos ali traçados. A norma aboliu qualquer possibilidade de discricionariedade por parte daqueles. Só restando a sua fiel execução.

Usando os moldes do primeiro gráfico para demonstrar como ocorre a imunidade tem-se a seguinte ilustração.



Aqui estas atividades e/ou bens não chegam, se quer, a fazer parte das situações passíveis de tributação. As imunidades atuam em momento anterior ao da composição tributária, portanto não cuidam da sua incidência.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Noções Preliminares

Simultaneamente ao surgimento dos tributos houve a implementação das imunidades tributárias.

Em seus primórdios o instituto da imunidade foi criado com o objetivo de distinguir classes e pessoas (clero e nobres), dos demais cidadãos, com a nítida intenção de privilegiá-las. Por muito tempo os religiosos e a nobreza estavam imunes ao pagamento de tributos, e não em virtude das atividades que realizavam terem sentido, ou humanitário ou serem voltadas a atender as necessidades da população onde as ações do Estado não chegavam ou eram insuficientes.

Estas eram imunes simplesmente porque detinham riqueza e prestígio, era uma clara concessão de benefício gratuito.

Este afastamento fiscal absoluto ao poder do soberano que, primeiramente, foi concedido às pessoas ou classes; com o passar dos tempos foi alargado para as cidades, que então se tornaram imunes em relação ao Poder Central, sendo considerado o marco inicial do que modernamente se conhece por imunidade recíproca.

Etimologicamente o termo imunidade deriva do latim *immunitas* e quer dizer aquilo que é destituído de *mínus*, encargo, obrigação ou até mesmo penalidade. Derivou para o português como imunidade e significa “condição de não ser sujeito a algum ônus ou encargo”.¹

Trazendo esta significação para o Direito Tributário tem-se que aquilo que é imune não é passível de sofrer nenhuma incidência tributária, pois não faz parte do universo de situações em que é possível a cobrança.

Em sua avaliação o jurista Hugo de Brito Machado (2005, p. 246) infere que na seara tributária: “o que é imune não pode ser tributado”.

¹ Significado trazido pelo dicionário Miniaurélio Século XXI Escolar.

Para Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 438):

Dá-se o nome de imunidades tributárias àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado. Pode-se dizer que colaboram para a fixação do campo competencial das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.

O professor Paulo de Barros Carvalho² ensina sobre a imunidade como sendo:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Encontra-se estas situações tipificadas nos artigos 150, 151 e 152 da CF/88, em que vedam às Entidades políticas da Federação a prática dos atos ali elencado, caracterizando-os como norma imperativa proibitiva, com natureza de direito fundamental dos cidadãos e status de cláusula pétrea, tendo em vista a tamanha repercussão que tais vedações incutem nas relações sociais.

A definição dada pela Carta magna foi, praticamente, copiada na sua literalidade pelo CTN, em seu artigo 9º, que trata das limitações ao poder de tributar.

Ao se fazer à análise, hodiernamente, do instituto da imunidade tributária tem-se que ser deixada de lado a idéia de ser este um instrumento voltado à concessão de privilégios, na acepção pejorativa do termo, para compreender que a sua razão de ser, ou seja, do porque determinadas situações ou coisas serem desonerada de uma obrigação imposta a todos, está no aspecto social destas atividades e bens.

O Constituinte ao elaborar as matérias que deveriam fazer parte da Constituição sentiu que determinadas questões eram revestidas de um cunho valorativo essencial para o desenvolvimento eficaz da sociedade, tendo em vista que contribuía diretamente para a sua formação sócio-econômica; e que, por essa razão, estas deveriam receber um tratamento diferenciado por parte do Estado.

Este, por sua vez, instituiu vedações tributárias, para que na prática estas atividades e coisas não se tornassem tão onerosa a ponto de inviabiliza-las.

² Citação retirada da página eletrônica www.sinafresp.org.br.

Para o doutor em Direito Econômico Fernando Facury Scaff³:

A função da imunidade tributária - bem como a dos demais Princípios limitadores ao poder de tributar -, é a de permitir que a sociedade exercite a cidadania, segundo as normas que ela própria estabeleceu, sem eventuais empecilhos impostos pelo Estado (ou melhor, por eventuais grupos que se utilizem do aparato do Estado para implementar uma política diversa daquela estabelecida pela sociedade.

É assim, nesse ambiente de diminuição das desigualdades sociais, que se deve compreender as imunidades tributárias, pois, na sua visão atual, não foram criadas para estabelecerem um tratamento desigual, o foram para promover cidadania.

4.2 A Imunidade Tributária Na Constituição Federal de 1988

A Constituição atual foi elaborada dentro de um prisma sociológico, conferindo maior relevância às causas sociais, onde tudo que contribuísse para o desenvolvimento social receberia, por parte desta, especial atenção. E é imbuída nesse contexto que se opera, hodiernamente, a imunidade tributária. Hoje em dia não cabe mais a análise isolada desse instituto, esta deve ser elaborada dentro de um contexto político, econômico e social.

A Constituição trouxe em seu bojo a normatização da imunidade tributária, conferindo-lhes um papel imprescindível na formação social. Sob a ótica adotada pela Carta deve-se entender que estas limitações foram instituídas dentro de uma perspectiva de garantias e que gozar de imunidade não é somente ter um privilégio de classe concedido unicamente por se enquadrarem em uma disposição legal, o que foi criado com o único intuito de favorecer a classe mais abastada da população, passa agora a ser entendido sob outro foco.

O estudo do estabelecimento da desoneração de impostos deve ser feito com análise, não sob o aspecto do não pagamento, por parte de alguns a um comando imposto a todos, de uma obrigação, mas sim sob qual é a finalidade perquirida com esse não adimplemento.

³ Doutor em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo, Professor da Universidade Federal do Pará e Advogado.

Na visão constitucional a imunidade é conferida a instituições e/ou bens que desempenhem um papel relevante na formação, tanto da sociedade considerada difusamente, quanto no desenvolvimento do indivíduo tido na sua personalidade.

Basta uma observação simplista das disposições constitucionais, para se verificar que todas as hipóteses de cabimento de imunidades têm um contorno social. A exemplo da imunidade conferida aos livros, aos templos religiosos, dentre outras.

Conforme o artigo 150, VI da CF/88⁴, tem-se:

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

VI – instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços uns dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Embora as imunidades sejam tratadas no artigo acima transcrito, estas não são exaustivas, encontram-se, também, várias hipóteses espalhadas ao longo do texto constitucional.

É o caso dos artigos 184, § 5º e 195, § 7º, onde respectivamente, se lê⁵:

São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. E, São isentas de contribuições para seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

A Carta Magna de 1988 dotou a imunidade como sendo uma decisão política, que abarca determinadas situações e gera uma contraprestação por parte do beneficiado à Administração Pública, é uma espécie de relação mútua, onde apesar de se revestir como uma garantia constitucional às entidades ou bens, estas terão que cumprir seu papel dentro das finalidades essenciais delimitadas; e, cabe, primeiramente, a sociedade valorar quais se encontram em situação de receberem este bônus do Estado e, conseqüentemente, arcar com seus respectivos ônus.

Daí, o porque serem tidas como decisões políticas, uma vez que sofre influência direta

⁴ O artigo 9º, IV, do CTN também disciplina a matéria, porém repete, praticamente, a literalidade deste.

⁵ Em ambas as situações se lêem isentas, trata-se de uma linguagem atécnica, quando na verdade se tem uma imunidade.

do momento político pelo qual passa a sociedade. O que hoje pode ser tido como essencial, amanhã já não o é.

Modernamente quem é tido como privilegiado é o Estado por se achar na qualidade de beneficiário direto dessas ações. Tal instituto abandonou de vez a mácula da sua criação, deixando de ser um garantidor de regalias, tornando-se um instrumento hábil a incentivar a inclusão sócio-econômica. Esse é o entendimento atual do porque das imunidades.

4.3 Imunidade Recíproca

Imunidade quer dizer não sujeito a alguém ou alguma coisa; e recíproca significa mútua, então imunidade recíproca é a não sujeição mútua. Para o direito tributário é a não sujeição mútua, de certas pessoas, a determinados impostos em virtude de um mandamento constitucional. Aqui tais atividades são o patrimônio, a renda e os serviços dos entes políticos, ou seja, União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios.

Assim, imunidade recíproca é a não sujeição mútua do patrimônio, renda e serviços dos entes federais à competência tributária dos demais.

Entendido estes como, conforme aduz Baleeiro (1986, p. 86):

O patrimônio são todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade e integrante do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexo de coisas e renda são todos os rendimentos passíveis de serem auferidos pelo ente político para o exercício de suas atribuições não comportando limitações.

Por serviços, tem-se que sejam os serviços públicos, que na definição de Zannella Di Pietro (2001, p. 98) é: “Toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.

Essas são as situações não prevalentes as atuações da tributação.

A imunidade recíproca ou intergovernamental é tida como subjetiva, pois reflete funcionalmente sobre pessoas e foi contemplada em todas as Constituições Brasileiras, tendo sua inspiração no direito norte-americano.

Roque Antônio Carrazza fez algumas conclusões acerca da imunidade tributária recíproca, retiradas da doutrina estadunidense, que acrescida das figuras do Distrito Federal e dos Municípios, se enquadra perfeitamente as normas pátrias.

Segundo Carrazza apud Morais (2007, p. 817):

I – a competência para tributar envolve a competência para destruir; II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou a União; III – destarte nem a União pode exigir impostos dos estados – Membros, nem Estes da União, ou uns dos outros.

No Brasil, além da Constituição, que traz fundamentação similar ao texto transcrito, encontra-se no artigo 9º do CTN a sua normatização, onde: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”:

[...]
VI – instituir impostos sobre:
d) Patrimônio, renda ou serviços uns dos outros;
[...]

Na lição do professor Fabretti (1998, p.08): “É uma não-incidência qualificada pelo fato de só poder ser concedida pela Constituição [...] Sua finalidade é proteger contra a possibilidade de, por meios de tributos, cercear as atividades dos entes federativos [...]”.

O objetivo do legislador constitucional ao abarcar a imunidade recíproca foi propiciar a igualdade entre os Membros da Federação; repelindo com esse instituto uma verdadeira disputa fiscal onde, fatalmente o prejudicado, num primeiro plano, seriam os entes menores, territorial e economicamente, e em outro plano a população, mormente ser esta a destinatária final da ações daqueles.

Com isso se instalaria uma atmosfera de hierarquia, tanto estatal como populacional, onde uns usufruiriam, de maneira desleal, do trabalho dos outros.

Muito embora a imunidade recíproca já esteja disciplinada na lei Maior, e seja um princípio constitucional, ela é embasada por outros princípios de igual importância. Assim a sua principal fundamentação encontra-se insculpida dentro do próprio texto, nos princípios do federalismo e da capacidade contributiva, que dão respaldo, especificamente, ao estabelecimento da imunidade recíproca.

4 3 1 Do Federalismo

O federalismo é uma forma de organização do Estado onde existe a descentralização político-administrativa e a autonomia financeira entre os entes que a compõe.

Segundo Celso Ribeiro Bastos (1999, p.155) “A federação é uma forma de Estado pela qual se objetiva distribuir o poder, preservando a autonomia dos entes políticos que a compõe”.

Ou na consoante lição de José Afonso da Silva (1998, p. 101)“É o modo de exercício do poder político em função do território [...] é a união de coletividades regionais autônomas [...]”.

A constituição assegura ser a República Brasileira formada pela união indissolúvel de seus Membros⁶, sendo todos autônomos⁷. Com isso garante, não só, a igualdade como também, a não existência de uma soberania entre eles.

Artigo 1º da Constituição Federal de 1988: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

O princípio do federalismo não cria entidades soberanas, estas não são independentes umas das outras, são autônomas. O que significa que independem da outorga das demais para gerir sua Administração. Todas possuem competência própria para desenvolver, nos limites de seu território, as funções públicas intrínsecas ao Estado da maneira que lhes seja conveniente⁸.

Com o federalismo se busca a integração harmônica dos membros políticos entre si, daí a pertinência na instituição da imunidade tributária recíproca, uma vez que esta procura equilibrar as relações econômicas entre os mesmo.

Outro ponto de relevância para a implementação da imunidade recíproca está na finalidade da cobrança dos impostos. Destinam-se a arrecadar receitas para os cofres públicos,

⁶ Parágrafo 1º da CF/88.

⁷ Parágrafo 18 da CF/88.

⁸Para o Direito Administrativo um ato é tido como conveniente quando se faz oportuna a sua realização, atendendo aos interesses da população e da Administração Pública.

e, uma vez já recolhidas, será de todo desnecessário a nova arrecadação de uma receita que já pertence ao poder público.

No Brasil há Membros, visivelmente, mais desenvolvidos do que outros, o que implica dizer que estes recorreriam aqueles mais freqüentemente, para satisfazerem as suas necessidades. Como a aquisição de mercadorias. Então, a tributação de impostos, nesse caso, subjugaria um ente federal mediante o outro, levando a uma inviável disputa fiscal.

4 3 2 Da Capacidade Contributiva

Um das premissas em torno da cobrança de impostos é que esta deve ser feita sobre o patrimônio particular do contribuinte, sua instituição se concebe em virtude da retirada de parcela da riqueza gerada. Estatui a Lei Constitucional que esta deve ser feita de acordo com a capacidade patrimonial deste.

Na definição precisa de Celso Bastos (1999, p. 128) “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos”.

A CF/88, em seu artigo 145, § 1º, aduz expressamente: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Conclui-se que para haver a cobrança do imposto faz-se necessário sua incidência sobre o patrimônio particular em conformidade com a condição econômica deste. Não cabendo a cobrança sobre um ente que não possui patrimônio próprio.

As entidades políticas não detem patrimônio particular, funcionam apenas como gestoras de recursos destinados à prestação de serviços públicos sob sua competência. Não agem para si na produção de riquezas, desempenham sua função no interesse público, portanto, lhes falta capacidade contributiva.

Para Luciano Amaro: “A imposição de cobrança de impostos de um ente federativo a outro implicaria uma subversão à ordem natural das coisas. Haveria instituição de impostos onde não houvesse riqueza”.

Seguido por Regina Helena Costa: “Há ausência de capacidade contributiva por parte das pessoas políticas que compõem a Federação, uma vez que seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos encarregados a elas”.

Tal princípio, juntamente com a forma federal do Estado, é primordial para fundamentar a imunidade tributária recíproca. Uma vez que, principalmente, a análise desses institutos provou ser incompatível a incidência de impostos sobre as pessoas políticas.

O seu pagamento por estas desconfiguraria toda a idéia de organização estatal adotada pela Constituição, indo de encontro ao objetivo perquirido, qual seja, a integração das diferentes regiões, a convivência harmônica entre e os cidadãos e a diminuição das desigualdades sociais.

4 3 3 Tributos Alcançados Pela Imunidade Recíproca

Estão acobertados pela imunidade somente os tributos que não necessitam de uma contraprestação do Estado para a sua arrecadação. Funcionam como uma atividade que beneficia a sociedade difusamente, sem carecer da figura do beneficiado direto com uma prestação por parte da Administração. E esses tributos são os impostos.

Cabe, portanto, a imunidade somente aos impostos, uma vez que a sua cobrança pressupõe a soberania de quem cobra em face de quem paga.

Na lição de Aires Barreto: “A exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor desse poder”.

Já é consenso que não há superioridade de um ente em detrimento de outro e que são os impostos à única espécie de tributos albergada pelo instituto da imunidade recíproca; resta agora a celeuma, saber se os impostos especiais ditos impostos indiretos, também contam com a abrangência da imunidade.

Nesse passo, seguem tópicos específicos a fim de solucionar a pendência que se mostra como objeto principal desse estudo.

4.4 Impostos Indiretos

Os impostos indiretos são assim denominados em virtude de recaírem não para aquele que ensejou o fato gerador, mas para terceiro.

Para uma melhor compreensão tem-se que os impostos diretos são aqueles devidos de direito, pela mesma pessoa que os deve de fato, ou seja, a mesma pessoa que deu origem ao fato gerador é a mesma responsável pelo seu pagamento; já nos impostos indiretos estes são devidos de direito por uma pessoa (dita contribuinte de direito) e suportada por outra (dita contribuinte de fato), isto é, um recolhe o tributo e repassa para que a outra pague.

Há a chamada repercussão econômica, consistindo na transferência do encargo para o sujeito que ocupa a fase seguinte da cadeia, ou seja, o consumidor final⁹. São exemplos de impostos indiretos o ISS, o ICMS, o IPI, dentre outros.

Nas palavras de Kiyoshi Harada: “Imposto indireto seria aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica”.

Consagrando a referida espécie o CTN, em seu artigo 166, dispôs:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

De acordo com o CTN o sujeito passivo, ou seja, o devedor da obrigação tributária é a pessoa compelida a efetuar o pagamento desta, seja da parte principal ou da acessória. Este por sua vez pode apresentar em duas modalidades: contribuinte, quando tem relação direta e pessoal com a constituição do fato gerador; e, responsável, é uma terceira pessoa que não tem relação direta com o fato gerador, mas se acha vinculado a este por uma imposição legal.

Encontra-se tipificado no artigo 121 do CTN:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo

⁹ Para o CDC, artigo 2º: “Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”.

ou penalidade pecuniária”.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I –contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a relação que constitua o respectivo fato gerador;

II –responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Com isso tem-se que, no caso dos impostos indiretos, os responsáveis pelo seu pagamento são terceiros que não concorreram diretamente para a geração do tributo, suportam esse ônus por uma imposição legal. Convém salientar que o terceiro não está totalmente afastado da relação. Tal imposição não recai sobre quem não tenha de nenhuma maneira participado da relação tributária, este apenas não provocou, pessoalmente, a concretização do fato gerador.

Um exemplo bastante didático é o da cobrança do ICMS¹⁰.

Um lojista realiza uma compra de produtos para seu estabelecimento, houve nesse momento a concretização da situação hipotética definida em lei como suficiente para gerar a cobrança do imposto, fato gerador, qual seja, a circulação de mercadorias, haja vista a sua saída da fábrica e entrada na loja. Aqui o fornecedor é o contribuinte, isto é, arrecada aos cofres públicos o ICMS, porém, o responsável pelo seu pagamento é o consumidor final; o cliente da loja, uma vez que o valor arrecadado será repassado ao preço final do produto.

Então, o cliente, que em um primeiro momento, não contribuiu diretamente para a movimentação da mercadoria é o responsável pelo adimplemento do imposto gerado.

Essa é a sistemática dos impostos indiretos, que caminha ao reverso da regra geral, onde o responsável pelo tributo é quem deu ensejo a realização do fato gerador.

Com as implementações das figuras do imposto indireto e do sujeito passivo, na figura do responsável, houve a gênese da grande controvérsia acerca dos impostos. Está dispensado o pagamento do imposto indireto pelos entes federais quando atuarem no pólo passivo da relação tributária? Ou seja, é devido ou não tal tributo quando as pessoas políticas figurarem como consumidor final, uma vez que estes são imunes a incidência dos impostos de qualquer natureza? Não.

¹⁰ Imposto sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços.

4.5 A Imunidade Tributária Recíproca e os Impostos Indiretos

A grande controvérsia, que divide a doutrina e os tribunais, acerca do cabimento da imunidade recíproca sobre os impostos indiretos está relacionada à situação jurídica do sujeito passivo.

De um lado, parte da doutrina pugna pela não aplicação da imunidade recíproca quando a pessoa política ocupar a posição de contribuinte de fato. Estes defendem que seja desconsiderado o instituto da repercussão econômica, onde o ônus do encargo é transferido à terceiro.

Para essa parcela da doutrina a lei considera contribuinte a pessoa que deu origem ao fato gerador, no caso o contribuinte de direito, sendo, portanto, a relação tributária formada entre esta e a entidade tributante, de modo que o membro federal, tido como contribuinte de fato, não faz parte da relação estabelecida e que acatar a regra imunizante seria favorecer terceiros não contemplados pela sua eficácia.

Entende-se que quando a Administração pública aparecer como consumidora final numa relação econômica a parcela que desembolsa não é tributo, seria o preço pago pelo serviço ou mercadoria, validamente contratados.

Defendia essa posição o Ministro Bilac Pinto:

Para a legislação os entes federativos são imunes a tributação quando esta decorrer de atividade não vinculada à atuação estatal, ou seja, são imunes as cobranças de impostos; e que contribuinte é aquele que figurar no pólo passivo da relação tributária.

A corrente contrária a esse posicionamento entende que a imunidade recíproca é perfeitamente cabível aos impostos indiretos, uma vez que o CTN, em seu artigo 121, reconhece a figura do contribuinte de fato, sem fazer ressalvas às pessoas que podem sê-lo e não acolhe nenhuma exceção a aplicabilidade da regra imunizante, tendo concedido-a na sua inteireza. Portanto, não se tem porque falar em desconsideração do contribuinte de fato quando este for um ente público.

Uma das fundamentações do porque sobre os entes federais não incidiria imposto é a falta de patrimônio particular, isto é, capacidade contributiva, um dos requisitos para o estabelecimento deste tributo. Caso se consinta na tributação dos entes públicos, quando

ocuparem a condição de contribuinte de fato, nas relações envolvendo os impostos indiretos, este será efetivamente atingido pela exação, acarretando com isso a ofensa aos preceitos constitucional informadores da imunidade tributária recíproca.

Esse argumento rechaça a idéia de que a natureza jurídica dessa relação tem caráter de negócio jurídico, pertencendo as finanças públicas, onde a Administração compõe a relação contratual apenas na condição de consumidor final realizando despesas para o funcionamento da máquina estatal.

Pela interpretação à Constituição não cabe seja tratada a matéria como afeita às finanças públicas. Ao avaliar a imunidade recíproca sobre os impostos indiretos tem que ser analisado quem efetivamente será atingido pela cobrança, motivo pelo qual não pode ser desqualificada a repercussão econômica.

A teoria de que o contribuinte de fato é uma pessoa estranha a relação tributária não encontra respaldo legal, uma vez que compete a ele o pagamento da obrigação, não podendo ser tido como terceiro desinteressado. Compõe, sim, a relação tributária formada.

Quando se instituiu a imunidade recíproca o que se procurava proteger era a organização federativa e a evasão de divisas de um ente para outro através do pagamento de impostos, coibindo com isso disputas fiscais e o inevitável locupletamento de uns em detrimento dos outros.

Pois, quando um ente se ver forçado a custear diretamente os impostos presentes sobre as atividades que desenvolve assume a condição de contribuinte, quando por uma norma constitucional não poderia, sequer, figurar dentro das situações passíveis de tributação.

É o que acontece com a incidência indevida dos impostos indiretos nas situações que tais entes aparecem como contribuinte de fato, pois arcam integralmente com os tributos, tendo a sua condição de pessoa política completamente descaracterizada.

Muito embora não seja uma questão unânime nem na doutrina nem na jurisprudência e se achar distante de um posicionamento uniforme e incontestado.

Diante do exposto fica evidente que o posicionamento mais abalizado está com a corrente contrária a desconsideração da pessoa política quando contribuinte de fato, uma vez que carece de profundidade os argumentos utilizados pela primeira corrente, ficando sobremaneira provada a plena efetividade do raciocínio dos que defendem a aplicabilidade da imunidade recíproca aos impostos indiretos por se enquadrarem perfeitamente aos ditames constitucionais.

5 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

A questão acerca da possibilidade de gozar os Entes políticos de imunidade tributária quando aparecem na relação jurídica tributária como contribuinte de fato nunca foi pacífica, sempre encontrou acaloradas discussões sobre sua possibilidade ter sido ou não almejada pela CF/88 como também pelas demais normas tributárias.

Uns alegam que nesse caso a lei disse mais do que ela queria e sua interpretação deve ser feita de maneira restritiva; para a outra corrente não é caso de interpretação nem restritiva, nem carece seja interpretada extensivamente, pois para estes a norma é bastante clara, uma vez que reconhece a figura do contribuinte de fato. Todavia seu entendimento não é tão simples.

Até início da década de 70 o posicionamento dominante sobre o tema estava na possibilidade de imunizar as relações dessa natureza. A Corte Suprema, embalada pelas idéias do Ministro Aliomar Baleeiro considerava que os Membros Federais usufruíam da imunidade recíproca lhes dispensada pelo artigo 150, IV, alínea a, da CF/88, ainda que aparecessem na relação tributária como contribuintes de fato, pois o que a norma constitucional proibia era a invasão do patrimônio, renda e serviços mediante cobrança de impostos.

O que sem dúvida ocorreria, tendo em vista, que ao arcar com o pagamento dos impostos incidentes na relação, estaria sendo afetada, negativamente, no montante patrimônio que administra.

Inúmeros acórdãos foram proferidos com esse entendimento, porém nunca de forma unânime. Dentre eles as magistráveis decisões colocadas por Baleeiro, o principal defensor dessa tese.

Tal posicionamento pode ser depreendido, por exemplo, da ementa dos seguintes acórdãos¹:

Caixas Econômicas Federais. Sendo o imposto de consumo eminentemente direto, que recai, afinal, sobre o comprador, de seu pagamento, estão isentas as caixas econômicas, que gozam de imunidade tributária, face ao art. 31, v, a, da constituição - de 1946 e leis posteriores. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

¹ Todos os acórdãos citados foram extraídos do site www.stf.gov.br.

Recurso extraordinário conhecido e provido. (stf, pleno, re-68538/sp, rel. min. barros monteiro. dju. 18/09/1970).

Imunidade recíproca as unidades administrativas, imunes a 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 iure pelos fornecimentos que lhes façam. (stf, 1 t., re 68450/sp, rel. min. aliomar baleeiro. dju 29/12/1969).

Embora fosse a decisão tida pela maioria como aquela que refletia a vontade legal, não contava com unanimidade, nem tão pouco eram tomadas de maneira pacífica. Tanto é que pouco tempo depois, final da década de 60 e início da década de 70, ouve uma mudança diametralmente oposta àquela que até em tão era tida como certa, e isso só foi possível diante da falta de consenso que revestia, ou melhor, ainda reveste o tema.

Por volta de 1970 há uma mudança na composição do Plenário do Tribunal. Na mesma época toma posse como Ministro do STF o jurista Olavo Bilac Pinto, que veio a ser, depois, considerado o maior opositor da teoria defendida pelo Ministro Baleeiro.

Diante dessa reestruturação o posicionamento do pretório Excelso mudou. Passou a considerar a posição do Ministro Bilac Pinto como sendo aquela mais adequada ao ordenamento vigente.

Bilac pinto defendia que, na condição de consumidor final, os entes políticos não figuravam na relação jurídico-tributária, uma vez que esta se dava entre o produtor/fornecedor e o Estado; portanto não há o que questionar quanto a validade da cobrança dos impostos. No caso em questão o contribuinte de direito será pessoa estranha, isto é, não contemplada, pela norma instituidora da imunidade recíproca.

Esse posicionamento pode ser conferido em decisões dos julgados desse Tribunal.

Imposto de consumo. Serviço funerário da municipalidade de São Paulo. imunidade: inoerência. II - ainda que figure como compradora a entidade pública em questão, esta ela sujeita ao pagamento do imposto de consumo. Motivação. Embargos conhecidos e recebidos. Votos vencidos. (stf, pleno, re-embargos 68215/sp. rel. min. thompson flores. dju. 16/04/1971).

Imunidade fiscal recíproca. Não tem aplicação na cobrança do imposto sobre produtos industrializados. O contribuinte de iure e o industrial ou produtor. Não é possível opor a forma jurídica à realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida na lei. O contribuinte de fato é estranho a relação tributaria e não pode alegar a seu favor, a imunidade recíproca. (stf, 2 t., re 68741/sp, rel. min. bilac pinto. dju 23/10/1970).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se

aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento. A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. (2ª Turma, 01.04.2008).

Diante do novo posicionamento a Suprema Corte modificou de maneira taxativa o seu entendimento sobre a questão. Contudo permaneceu a mesma celeuma a respeito da sua validade. O que ocorreu foi somente a inversão do posicionamento tido como o correto, porém os Ministros Bilac Pinto e Baleeiro protagonizaram contendas eméritas, para ambos, sobre o tema. Cada qual tendo defendido o seu posicionamento sagazmente.

É uma questão tão controvertida que, hodiernamente, a jurisprudência caminha na direção de aceitação da teoria derogada, dando claro sinais que está modificando, novamente o seu posicionamento e recepcionando a teoria de Aliomar Baleeiro como a mais acertada. Questão se faz mister é saber até quando, visto ser esta uma peleja longe de seu término.

Verifica-se um possível redirecionamento dos tribunais nessa decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª região².

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. CONTRIBUINTE DE FATO. AUTARQUIA FEDERAL. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A. EXISTÊNCIA. Comprovado que é a autarquia federal quem arca com o ônus do ICMS, vez que os valores devidos são incluídos nas faturas mensais, tem ela direito de repetir o que indevidamente pagou, pois goza do benefício da imunidade tributária recíproca constante do texto constitucional. (TRF4, 2 T, AC 97.04.23659-0/SC, rel. Juiz Fernando Quadros da Silva. DJ. 11/05/2000).

Embora as decisões do STF continuem no mesmo sentido, não reconhecendo validade à imunidade recíproca, nas hipóteses supra, esta já encontra resistência nos tribunais inferiores, demonstrando que a teoria defendida ainda não foi aceita, vale não olvidar de mencionar que é perfeitamente possível um novo posicionamento do Tribunal Supremo nesse sentido.

² Decisão encontrada no site www.jf.gov.br

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na abordagem feita acerca dos tributos, a quem compete instituí-lo e, mais ainda se é em todas as hipóteses que a lei confere imunidade tributária recíproca aos Membros da Federação, foi visto que o debate, principalmente em relação a esse último tópico, é intenso, apresentando cada um as suas justificativas em favor dos seus princípios.

A Constituição Federal de 1988, buscando conceder a seus Membros, também, autonomia financeira, outorgou-lhes a possibilidade, desde que esses achassem conveniente, de instituírem a cobrança de tributos, para, com isso, arrecadarem receitas que custeassem a Administração.

Mais ainda, visando preservar o equilíbrio entre os seus Membros manda que estes não poderão tributar as relações uns dos outros, em que estes configurem como parte integrante, ou seja, numa situação onde era perfeitamente normal a cobrança de impostos, se uma das partes envolvidas for um ente público, esta não mais poderá ser tributada.

Estas são, basicamente, as idéias explanadas nos primeiro e segundo capítulos, respectivamente.

Já no terceiro e quarto capítulos, tem-se, naquele, que parte da doutrina restringe a aplicação da norma por entender que esta não se aplica aos entes federais quando estiveram na condição de contribuinte de fato, aquele que não dá causa ao fato gerador mais arca com o pagamento dos impostos, em uma relação tributária; estando assim afastado da hipótese de cabimento do comando legal.

Para a outra parcela este posicionamento fere as Normas Constitucionais, uma vez que esta apenas se refere a contribuinte e reconhece a figura do contribuinte de fato. Aqui a posição defendida é que é perfeitamente cabível o afastamento ao tributo uma vez que o que é protegido é a não saída dos cofres públicos de patrimônio, sobre a administração de um ente para ingresso nos cofres de outro, em situações que funcione como parte diretamente prejudicada.

No último capítulo se tem as decisões do Pretório Excelso a respeito da contenda. O que pode ser analisado foi que ali também não existe um consenso a esse respeito. Ora se

posiciona contra, ora a favor. O que vai decidir se ocorre a mudança do posicionamento é a constituição da mesma.

Debates acalorados têm sido travados naquela Corte e, apesar de hodiernamente o seu posicionamento de contrário ao cabimento da imunidade recíproca nos impostos indiretos; esse não o pensamento do judiciário de maneira geral. Sinalizando uma possível mudança em breve do seu entendimento.

As repercussões desse debate podem ser vistas em situações práticas da, repercussões, estas, que exigem um posicionamento urgente por parte das autoridades uma vez que decisões têm sido tomadas favoráveis aos dois lados da contenda. Causando com isso uma enorme insegurança jurídica sobre aquele ao qual deveria pairar um ar de confiança, credibilidade e segurança quanto a sua função primordial, decidir sobre o direito da sociedade como um todo, e não exalar a sensação de perdimento em relação a uma norma legal.

Sendo assim, conclui-se diante do exposto, levando em consideração tanto a doutrina como a jurisprudência, que é inadmissível a cobrança de impostos diretamente de um ente sobre o patrimônio, a renda e os serviços que administram. Tal atitude se reveste de inconstitucional, uma afronta direta a um dos preceitos pétreos da Norma Fundamental.

REFERÊNCIAS

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. Princípios de direito na jurisprudência tributária. São Paulo: Atlas, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. rev e atual..

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional.. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. Atual.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. Atual.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 5 de out. 1988.

_____, Justiça Federal. Jurisprudências. Disponível em www.jf.gov.br. Acesso em 13/11/2008.

_____. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out. 1966.

_____. Legislação tributária federal: temas atuais. Pricewaterhouse Coopers. São Paulo: Atlas, 1999.série legis-empresa; 5.

_____, Supremo Tribunal Federal. Jurisprudências. Disponível em www.stf.gov.br. Acesso em 13/11/2008.

BRITO, Ditimar Sousa. *A imunidade recíproca versus substituição tributária* . Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1303>. Acesso e 03/11/2008.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: Uma introdução metodológica. São Paulo, Saraiva, 1984.

CAMPOS, Dejalma de. Direito processual tributário. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Sinopses jurídicas: Direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. vol. 16.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. Direito administrativo. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. Código tributário nacional comentado. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

GONÇALVES, Felício Costa *A Imunidade recíproca relativa à incidência de ICMS nas contas de energia elétrica pagas pelos municípios.* Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6150>. Acesso em 03/11/2008.

KIYOSHI, Harada. Direito financeiro e tributário. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 2 reimp.

LO VISCO, Murillo. *Competência tributária e capacidade tributária.* Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Compet%C3%Aancia_tribut%C3%A1ria. Acesso em: 01/10/2008.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário.* 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MICHEL, Raouf Roland *Os tributos e a sua gestão.* Disponível em <http://www.sindatse.org.br/webcontrol/componentes/upload/textosproduzidos/manografia.rtf>. Acesso em 15/09/2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva: 1999. Atual.

SANTOS, Bruno Pereira. *Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos.* Disponível em <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11757>. Acesso em 03/11/2008.

SANTOS, Lourival J. *A tributação no Brasil e a representação social do tributo*. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-76122006000500005&script=sci_arttext&lng=. Acesso em 15/09/2008.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti. *A imunidade dos e-books*. Disponível em: <http://www.voxbrasil.com.br/inf1140/A%20Imunidade%20tribut%C3%A1ria%20dos%20E%0books.doc>. Acesso em 03/11/2008.

YOSHIKI, Ichihara. *Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais ns. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, e 17, de 22-11-97*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

YOSHIKI, Ichihara. *Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais ns. 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, e 21, de 18-03-99*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.