**LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR:** imunidade geral e recíproca[[1]](#footnote-1)

Bárbara R. Revil Torres Ferreira[[2]](#footnote-2)

Camila Andréia Nunes Pacífico de Paula

**Sumário:** Introdução; 1 Limitações ao poder de tributar; 2 Imunidade geral 3 Imunidade recíproca; 4 Análise jurisprudencial no Estado do Maranhão

**RESUMO**

O presente trabalho tem como finalidade explicitar as imunidades tributárias gerais, que são aquelas contidas no art. 150, inc. VI, com ênfase na imunidade recíproca (alínea a). As demais imunidades previstas no texto constitucional não serão objeto do presente trabalho. Será discorrido sobre a imunidade da alínea a (imunidade recíproca), de “patrimônio, renda ou serviço, uns dos outros” no que tange aos impostos indiretos. Finalmente, será feita uma análise jurisprudencial de como o Tribunal Maranhense tem aplicado a presente imunidade.

**PALAVRAS-CHAVE**

Limitações ao poder de tributar. Imunidade Recíproca. Impostos indiretos. Privilégio Tributário.

**INTRODUÇÃO**

De primeiro, é preciso dizer que o Estado, enquanto órgão soberano, possui o poder de exigir tributos aos cidadãos. Isso por que tal órgão para desenvolver de maneira efetiva suas incumbências carece de recursos, buscada através tanto de atividades de natureza tributária quanto econômica. No entanto, o artigo 173 da carta pátria abrevia o envolvimento do Estado Brasileiro em atividades econômicas, restringindo esta a situações que versam sobre casos de imperativo da segurança nacional ou relevante interesse coletivo. (NOGUEIRA, 2004, p. 11 e 12)

Nesse sentido, a arrecadação pública fica subordinada a coleta de tributos. Para tanto, antes era atribuído ao Estado o poder de tributar, resultante da soberania nacional. No entanto, atualmente, a relação tributária se expande ao meio jurídico, em que o Estado pode se valer do direito de exigir tributos de seu povo, porém deve se sujeitar a limites normativamente impostos. (NOGUEIRA, 2004, p. 11 e 12)

Nesse caminho, tal relação deve ser vista de forma bilateral, pois assim está posicionado na Carta Magna, que concede autoridade aos entes federativos -União, Estados, Distrito Federal e Municípios- incumbindo os mesmos de competências tributárias, seguido de restrições a figura do legislador infraconstitucional, quais sejam as imunidades tributárias.

Nesse lócus, define Edgard Neves da Silva (2010, p. 300) que a competência tributária “é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando-o e estruturando-o”.

Nesse deslinde, impelida do intuito de equilibrar tal relação afim de que a mesma não se torne díspar e, por conseguinte, conter possíveis abusos tributários por parte dos entes federativos, a Constituição Pátria em seu artigo 150, VI e alíneas, prevê limitações ao poder de tributar.

**2 IMUNIDADE GERAL**

No que concerne a imunidades tributárias há que se falar, de início, que esta funciona como uma delimitação negativa da competência tributária. Assim, segundo profere Eduardo Sabbag (2012, p. 284) a Constituição abordou em seu texto o exercício relativo a essa competência, retirando do legislador ordinário a subjetividade de definir livremente o alcance das normas jurídicas que criam, *in abstracto*, os tributos (normas jurídicas tributárias).

Nesse deslinde, cumpre pontuar que as imunidades tributárias previstas na Constituição Federal advêm de princípios e garantias constitucionais voltados a limitar o poder de tributar com o objetivo de resguardar valores religiosos, éticos, políticos e sociais e, por conseguinte, colocando a salvo da tributação determinadas pessoas e situações. Ou seja, há determinadas estruturas essenciais ao regime não serão tributadas, em observância à norma imunizadora (SABAGG, 2012).

Com relação ao conceito de imunidade, Amílcar de Araújo Falcão (*apud* SABAGG 2012, p. 284) a define como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”.

Já Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 181) a define como sendo

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

Tendo em vista esse conceito, o referido autor aponta cinco características fundamentais relativas ao tema, quais sejam:

1) *É uma classe finita e imediatamente determinável*

A cláusula é relevante para demonstrar que as imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias imunidades. [...]

2) *De normas jurídicas*

[...] Com aludir que as imunidades são normas jurídicas, estaremos afastando a idéia de imiscuirmos no seu conceito a infinidade de vedações tácitas, originadas pela lembrança do princípio ontológico mediante o qual o que *não estiver permitido estará proibido*, aplicável à disciplina do direito público. [...]

3) *Contidas no texto da Constituição Federal*

[...] Tão somente aquelas [normas ou regras] que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. [...]

4) *E que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno*

É imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. [...]

5) *Para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*

[...] A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fáticos definidos pela norma imunizante. (CARVALHO, 2010, p. 234 – 236)

No que concerne ao sentido, a imunidade é aferida tanto em um ponto de vista amplo, quanto em um sentido restrito. Na análise de Hugo de Brito Machado (2004, p. 262 e 263) a limitação ao poder de tributar em sentido amplo seria “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites”.

Em sua noção restrita entende o ilustre autor que seja “o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição de confisco, liberdade de tráfego, *imunidades* e outras limitações”.

Ademais, necessário se faz dizer que o desrespeito a uma regra de imunidade significa incidir em inconstitucionalidade e, além disso, ressalte-se que a imunidade tributária não atinge a obrigações tributárias acessórias, que são os deveres instrumentais do contribuinte. Portanto, atinge tão somente a obrigação tributária principal, ou seja, o dever patrimonial do pagamento do tributo (SABAGG, 2012).

Há que se falar também que a imunidade constitucional não possui entendimento pacífico quanto a sua real natureza, pois há quem entenda se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar. Outros entendem se tratar de normas constitucionais estabelecendo a incompetência das figuras políticas para determinar regras tributárias, relativamente a casos específicos. (MELO, 2008, p. 157).

Nesse diapasão, é salutar destacar, portanto, que a imunidade tributária alcança o dever patrimonial de pagamento do tributo, não possuindo como escopo de afetar as obrigações acessórias (deveres instrumentais do contribuinte, que se mantêm ilesos). Em suma, a norma imunitória é que impõe o alcance do poder tributário, determinando os rumos da competência tributária das entidades políticas, bem como desponta um direito subjetivo das pessoas que se mostram como destinatários de seus efeitos, seja de forma direta ou indireta. (SABBAG, 2012, p. 287)

**2 IMUNIDADES RECIPROCAS**

De primeiro, imperioso se faz o entendimento do que vem a ser a imunidade recíproca. Esta, segundo profere Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 207), é “uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.”. Está prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, estabelecendo que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir impostos sobre: **a)** patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;”.

Ademais, tal modalidade de imunidade abrange as autarquias federais, estaduais e municipais, de acordo com o texto do artigo 150, §2º. No que concerne ao patrimônio, rendas e serviços vinculados aos seus objetivos precípuos, mas não atinge os serviços públicos concedidos, “nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis” (BARROS, 2007, p. 208).

Cumpre destacar que a efetividade prática da administração tributária aduz a representação da supremacia do interesse público ao do particular. Nesse deslinde, analisa Paulo Carvalho (2007, p. 207) que

Não poderíamos compreender como, debaixo, dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.

Com relação aos impostos diretos, estes não devem incidir sobre os entes públicos em razão da norma imunizante. Em sentido contrário, a relação entre os impostos indiretos e a imunidade recíproca se mostra controversa. Segundo Eduardo Sabagg (2012), a sua solução depende da forma como se observa o fenômeno da repercussão tributária nesses impostos, atribuindo-se-lhe relevância jurídica ou econômica.

Paulo Carvalho (2007, p. 107) afirma que prevalece o entendimento de que tais acontecimentos não seriam atingidos por tal imunidade, haja vista que os efeitos econômicos iriam beneficiar sujeitos que não compõem o Poder Público. Isso porque, a situação jurídica é firmada entre “sujeito pretensor” e “sujeito devedor” não subsistindo qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiado.

Corroborando esse entendimento, Ricardo Lobo Torres (2005, p. 73) assevera que:

A imunidade, por conseguinte, só protege as pessoas de direito público contra os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, o que significa que impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas (IPI, ICMS) não estão compreendidos na garantia constitucional.

Nesse diapasão, lúcido e adequado é o entendimento do Ministro Ricardo Lewandowski (ARE 663552 AgR, Relator(a):  Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 09-03-2012 PUBLIC 12-03-2012 RET v. 14, n. 84, 2012, p. 121-123) do Supremo Tribunal Federal. Segundo ele, “a imunidade do art. 150, VI, a, da CF somente se aplica ao imposto que incide sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito”.

**3 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

Tendo em vista os apontamentos acima, cumpre verificar como o Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão vem aplicando a imunidade recíproca. A ementa abaixo diz respeito a impostos indiretos e, conforme já mencionado, a questão é controversa.

No entanto, a Segunda Câmara Cível do TJMA decidiu que o ICMS não incide sobre o patrimônio, renda ou serviços da autarquia concessionária de serviços públicos, mas sim sobre o fornecimento de energia elétrica por ela consumida. O Desembargador Marcelo Carvalho Silva entendeu pela inaplicabilidade de tal imunidade. Senão vejamos:

Ementa: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS – ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INOCORRÊNCIA. ENERGIA FORNECIDA POR CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. AUTARQUIA MUNICIPAL CONSUMIDORA.

I. para que seja possível avaliar a ocorrência da imunidade recíproca dos entes federativos ou suas autarquias, mister investigar o arquétipo da relação jurídico-tributária do caso em concreto, notadamente os sujeitos ativo e passivo e a hipótese de incidência.

II. Na hipótese de fornecimento de energia elétrica para autarquia municipal, o ICMS não incide sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dessa autarquia, mas sim sobre o fornecimento do serviço de energia elétrica por ela consumida, descaracterizando, por conseguinte, a alegada imunidade recíproca consagrada no art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal.

III. Agravo conhecido e desprovido.

(TJMA – AI nº 25714/2007 São Luís – Acórdão nº 73.354/2008 – Segunda Câmara Cível – Rel. Des. MARCELO CARVALHO SILVA – Julgamento 13/05/2008).

Em seu voto, o Des. Marcelo Carvalho Silva assevera que

Predomina o entendimento de que as imunidades tributárias entre os entes federativos somente é aplicável quando a relação jurídico-tributária se instala entre pessoas de direito público. Consequentemente, a imunidade não se aplica aos impostos ditos indiretos, onde o Poder Público não é contribuinte de direito, mas mero contribuinte de fato.

O mesmo entendimento foi esposado por esta Segunda Câmara Cível do TJMA no julgamento do AI nº 17432/2007, posicionando-se pela improcedência do pedido formulado pela autarquia federal. Observa-se que os dois casos guardam perfeita similitude.

A Segunda Câmara entendeu que não há razão para haver imunidade recíproca uma vez que o município consumidor de energia elétrica está tão somente pagando o serviço cobrado pelo fornecedor, a concessionária de serviços públicos. Ressalte-se que, conforme o entendimento do Des. Marcelo Carvalho Silva, a tributação incidente não ofende o pacto federativo.

Ementa: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR AUTARQUIA FUNDACIONAL FEDERAL CONTRA AUTORIDADE ESTADUAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E TELEFONIA. POSSIBILIDADE.  
1. A competência para julgamento de mandado de segurança impetrado por autarquia federal é da Justiça Federal (art. 109, I, da CF), ainda que o ato coator seja imputado a autoridade estadual. (CC 200601841830, Teori Albino Zavascki, STJ - Primeira Seção, DJ 16/04/2007 p. 00155.)

2. Conquanto a imunidade tributária recíproca seja extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (artigo 150, VI e § 2º, da CF/88), o benefício não alcança a exação incidente sobre os preços cobrados por concessionárias, em decorrência da prestação de serviços públicos de água, energia elétrica e telefonia. Precedente desta Corte Federal: AMS 199935000218570, Desembargador Federal Antônio Ezequiel da Silva, TRF1 - Sétima Turma, DJ 23/03/2007, pág. 56.  
3. Remessa oficial provida e apelação da Universidade Federal do Maranhão parcialmente provida.

(AC 1999.37.01.001066-1/MA, Rel. Juiz Federal Fausto Mendanha Gonzaga, 6ª Turma Suplementar,e-DJF1 p.319 de 06/06/2012)

Ainda assim, cumpre destacar que o entendimento do TJMA está em consonância com o do Supremo Tribunal Federal, conforme se vê:

Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito.

II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS relativo a serviços de energia elétrica, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes.

III – Agravo regimental improvido.

(ARE 663552 AgR, Relator(a):  Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-051 DIVULG 09-03-2012 PUBLIC 12-03-2012 RET v. 14, n. 84, 2012, p. 121-123)

Sendo assim, o privilégio da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, da  Constituição Federal não alcança o contribuinte de fato como nos casos acima expostos. Desta feita, os Municípios não fazem jus à imunidade tributária recíproca, em razão de que esta alcança tão somente os contribuintes de direito.

Por fim, no que concerne a imunidade recíproca e os impostos indiretos, apenas essas jurisprudências foram encontradas nos sites do TJMA e no TRF1. Foram pesquisadas com as palavras “imunidade recíproca” “imunidade tributária recíproca MA”.

**REFERÊNCIAS**

SILVA, Edgard Neves da. **Imunidade e isenção**. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DE MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. ver. atual. São Paulo: Dialética, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. ver. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004

NOGUEIRA, Eduardo Araujo. **O princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário Brasileiro**. UNIFOR. Fortaleza, Maio, 2004. Disponível em: <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/monografias/gerados/eduardo%20araujo%20nogueira.pdf> Acesso em: <06.Nov. 2012>

1. Artigo desenvolvido para obtenção de nota relativa à disciplina de Direito Tributário I ministrado pelo professor Fabiano Ferreira Lopes. [↑](#footnote-ref-1)
2. Graduandas do 7° período do curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB. [↑](#footnote-ref-2)