

É a hipótese da imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que, para o gozo do benefício, devem atender aos requisitos postos pela lei complementar (art. 150, VI, "c").

Lembre-se, ademais, como já apontado,¹⁷ que tais condições dizem não com os confins da norma imunizante, mas sim com exigências relativas à pessoa beneficiária da imunidade.

Por fim, relevante assinalar que as condições postas pela lei podem ser alteradas de acordo com o interesse público, não cabendo invocar direito adquirido à fruição da imunidade diante da instituição de nova disciplina normativa a ela pertinente.

17. Idem, item 5.

Imunidades Tributárias na Constituição de 1988

1. Proposta de análise. 2. Imunidades genéricas: 2.1 Imunidade recíproca (art. 150, VI, "a", e §§ 2º e 3º): 2.1.1 Histórico – 2.1.2 Fundamentos específicos – 2.1.3 Abrangência – 2.1.4 Parâmetros objetivos – 2.1.5 Extensão às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público – 2.1.6 Prestação de serviço público de maneira indireta – 2.1.7 Exclusão da exploração de atividade econômica – 2.1.8 Impostos alcançados pela imunidade – 2.1.9 Impostos indiretos – 2.1.10 Sujeição passiva indireta – 2.2 Templos (art. 150, VI, "b", e § 4º): 2.2.1 Histórico – 2.2.2 Natureza – 2.2.3 Finalidades essenciais e exploração comercial – 2.3 Perfil das imunidades contidas no art. 150, VI, "c": 2.3.1 Pressupostos constitucionais comuns – 2.3.2 Requisitos de lei – 2.3.3 Partidos políticos e suas fundações (art. 150, VI, "c", e § 4º) – 2.3.4 Entidades sindicais de trabalhadores (art. 150, VI, "c", e § 4º) – 2.3.5 Instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, "c", e § 4º) – 2.4 Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d"): 2.4.1 Fundamentos – 2.4.2 Extensão – 2.4.3 Conceito de "livro" – 2.4.4 Conteúdo da publicação – 2.4.5 Insumos – 2.5 Fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (art. 150, VI, "e"). 3. Imunidades específicas: 3.1 Impostos: 3.1.1 Imunidade dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos a pessoa maior de 65 anos cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos de trabalho, ao Imposto sobre a Renda – 3.1.2 Imunidade das exportações de produtos industrializados ao Imposto sobre Produtos Industrializados – 3.1.3 Imunidade das pequenas glebas rurais ao Imposto Territorial Rural – 3.1.4 Imunidade das operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior, ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – 3.1.5 Imunidade das operações que

destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – 3.1.6 Imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – 3.1.7 Imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ao Imposto sobre Prestações de Serviços de Comunicação – 3.1.8 Imunidade das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país à exigência de outro imposto, além do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação – 3.1.9 Imunidade dos direitos reais de garantia ao Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – 3.1.10 Imunidade da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica ao Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – 3.1.11 Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária a impostos federais, estaduais e municipais – 3.2 Taxas: 3.2.1 Art. 5º, XXXIV, “a” e “b” – 3.2.2 Art. 5º, LXXIII – 3.2.3 Art. 5º, LXXIV – 3.2.4 Art. 5º, LXXVI, “a” e “b” – 3.2.5 Art. 5º, LXXVII – 3.2.6 Art. 208, I – 3.2.7 Art. 226, § 1º – 3.2.8 Art. 230, § 2º – 3.3 Contribuições: 3.3.1 Observações introdutórias – 3.3.2 Imunidade dos proventos de aposentadoria e pensão à contribuição para o custeio da previdência social e imunidade dos vencimentos do servidor público à contribuição previdenciária – 3.3.3 Imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social – 3.3.4 Imunidade dos necessitados da assistência social oficial – 3.3.5 Imunidades referentes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. 4. Síntese conclusiva.

1. Proposta de análise

Neste capítulo pretendemos traçar um panorama das imunidades tributárias no Direito Positivo, aplicando as ideias por nós até aqui expostas.

A Constituição da República prevê nada menos que 34 hipóteses de imunidades em relação às diversas espécies tributárias, assim distribuídas: 8 hipóteses de imunidades genéricas (concernentes tão somente a impostos) e 26 hipóteses de imunidades específicas (11 referentes a impostos, 11 relativas a taxas e 4 concernentes a contribuições).

Como já salientado, sucessivas emendas constitucionais vieram a alargar o rol de imunidades originalmente contemplado. É o caso das Emendas 33, de 2001, 41 e 42, de 2003, e 75, de 2013.

A seguir estudaremos as normas imunizantes, começando pelas genéricas e passando às específicas. Dissertaremos acerca do perfil de cada qual, analisando, na oportunidade, as questões polêmicas pertinentes.

2. Imunidades genéricas

São, como visto, as contidas no art. 150, VI, “a” a “e”, e §§ 2º a 4º, da Lei Maior, e assim denominadas porque dirigem vedações a todas as pessoas políticas, abrangendo quaisquer impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades consideradas.

Observe-se, também, a maior densidade dos direitos consagrados pelas imunidades genéricas do que das situações contempladas nas imunidades específicas.

As normas imunizantes previstas nas alíneas “a” a “d” do art. 150, VI, da Constituição de 1988 já existiam, basicamente, no Texto Fundamental de 1967, à exceção das hipóteses relativas às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, às fundações dos partidos políticos e às entidades sindicais de trabalhadores, bem como no que tange à cláusula “sem fins lucrativos”, inovações introduzidas pela Texto Fundamental em vigor. Houve, todavia, aperfeiçoamento redacional na previsão das imunidades tradicionais, o que contribuiu para a melhor visualização do alcance de seus efeitos.

Outrossim, a Emenda Constitucional 75, de 2013, veio a acrescer a alínea “e” ao inciso VI do art. 150, ampliando o rol de imunidades genéricas, ao contemplar a exoneração constitucional referente a impostos em relação a fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser* (art. 150, VI, “e”).

2.1 Imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º)

2.1.1 Histórico

O art. 150, VI, “a”, estatui ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços umas das outras. Os §§ 2º e 3º do mesmo artigo vêm elucidar os contornos da proibição constitucional.

Primeiramente, estende a Lei Maior às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público a mesma exoneração tributária no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Depois, esclarece que a imunidade recíproca entre as pessoas políticas, bem como sua extensão às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A imunidade recíproca das pessoas políticas é a mais antiga exoneração constitucional tributária. Surgiu com a primeira Constituição Republicana, que adotou a forma federativa de Estado (1891, art. 10), sendo contemplada por todas as Constituições que tivemos, com aperfeiçoamentos redacionais (CFs: 1934, art. 17, X, e parágrafo único; 1937, com a redação dada pela EC 9, de 1945, art. 32, "c"; 1946, art. 31, V, e parágrafo único; 1967, art. 20, III, "a"; EC 1, de 1969, art. 19, III, "a").

A imunidade recíproca foi inspirada em instituto similar existente no Direito Norte-Americano. A Constituição dos Estados Unidos da América, de 1787, concisa por excelência, não prevê as imunidades fiscais expressamente, tendo cabido à Suprema Corte explicitá-las.

Tal imunidade foi reconhecida, pela vez primeira, por ocasião do julgamento do célebre caso "McCulloch vs. Maryland", de 1819.

Em face da política de expansão da competência federal, defendida por Hamilton, desde a Convenção de Filadélfia, surgiu, em 1791, a ideia da criação de um Banco Nacional, como instrumento governamental para regular o comércio e a moeda – o Banco dos Estados Unidos da América. O Estado de Maryland pretendeu tributar uma agência desse Banco – a sucursal de Baltimore, da qual era gerente o Sr. McCulloch –, mediante a exigência do imposto sobre a selagem com estampilhas, ensejando o *leading case* cuja decisão foi redigida pelo Juiz Marshall, que durante 30 anos presidiu a Suprema Corte Americana.

Nesse julgado afirmou-se a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do Fisco dos Estados, uma vez que "the power to tax involves the power to destroy"¹

A Suprema Corte Americana passou então a distinguir entre imunidade constitucional (*constitutional immunity*) e imunidade legal (*statutory immunity*), a fim de restringir o exame da existência daquela aos casos em que não exista a vedação na lei ordinária.²

Também, de acordo com a *Doctrine of Intergovernmental Immunities*, os Estados-membros não podem diretamente tributar as terras federais sem a permissão do Congresso.³

Como consequência da influência da doutrina e da jurisprudência norte-americanas, ocorreu, por iniciativa de Ruy Barbosa, a inserção dessa imunidade, expressamente, no art. 10 da Constituição Brasileira de 1891.

Destaque-se, todavia, a advertência de Aliomar Baleeiro quanto à adoção de cautelas na invocação dos precedentes americanos para a interpretação do Direito Positivo Brasileiro, especialmente no que tange à autonomia municipal e à repartição de competências tributárias.⁴

2.1.2 Fundamentos específicos

Classifica-se a imunidade em exame como de natureza subjetiva e ontológica. *Subjetiva* porque estabelecida em função das pessoas políticas. *Ontológica* porque consequência necessária do princípio da isonomia, revelado sob dois fundamentos diferentes, como anteriormente demonstrado.

Inicialmente, a imunidade mútua das pessoas políticas constitui decorrência da eficácia dos princípios federativo – que é cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I) – e da autonomia municipal (arts. 29 e 30).

1. Cf. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., pp. 235-241. Para uma análise mais profunda desse *leading case*, v. Saul K. Padover, *A Constituição Viva dos Estados Unidos*, 2ª ed., pp. 98-110.

2. Cf. Laurence H. Tribe, *American Constitutional Law*, 2ª ed., p. 516.

3. Conforme o julgado "US. vs. State Tax Comm'n", 412 US 363 (1973), apud Janet C. Neuman, "Introduction to Public Land and Natural Resource Law", in *Environmental and Natural Resources Law Seminar for Members of the Brazilian Legal Community*, p. 5.

4. Ob. cit., 7ª ed., pp. 241-243.

Sendo a Federação Brasileira a autonomia recíproca entre a União, os Estados-membros e os Municípios, impositiva da isonomia entre as pessoas políticas, dessa reciprocidade defluiu a vedação de tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, a renda e os serviços.

Segundo o magistério de Amílcar de Araújo Falcão a imunidade recíproca “visa a resguardar a incolumidade do regime federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia umas das outras”.⁵

Examinando a imunidade em foco sob esse mesmo prisma, Misabel Derzi noticia que a Corte Constitucional Alemã desenvolveu o *princípio da lealdade mútua federal*, impositivo do dever de que tanto a União como os Estados ajam amigavelmente uns com os outros.⁶

Em última análise, o argumento maior do qual se deduz a imunidade recíproca é a *supremacia do interesse público sobre o privado*, beneficiando o patrimônio, a renda e os serviços de cada pessoa política como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas.⁷

Em segundo lugar, fundamenta-se a imunidade em tela na *ausência de capacidade contributiva* das pessoas políticas. Na Federação as pessoas políticas são iguais, também, em face da ausência de capacidade contributiva. Conforme já concluímos em outra oportunidade, tais pessoas não possuem capacidade contributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem.⁸

Indiferente, portanto, para essa espécie de imunidade, que sua previsão seja suprimida do texto constitucional, não somente porque defluiu dos princípios federativo e da autonomia municipal, mas também porque configura hipótese na qual a competência tributária em matéria de impostos não pode ser exercida em face da ausência de capacidade contributiva desses sujeitos. Trata-se, como visto, de imunidade implícita.

5. “Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social”, *RDA* 66/369.

6. “Notas” ao *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, 7ª ed., p. 296.

7. Cf. Misabel Derzi, “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993”, *RDtributário* 62/89, e o Capítulo XI deste trabalho, “Imunidade Tributária e Princípios Constitucionais”, item 6.

8. Cf. nosso *Princípio ...*, 4ª ed., p. 78. No mesmo sentido Misabel Derzi, “A imunidade ...”, cit., *RDtributário* 62/87-88.

Por apoiar-se em dois fundamentos de elevado relevo, a imunidade recíproca é considerada a mais importante das imunidades tributárias.

2.1.3 Abrangência

Como sabido, a imunidade em foco abrange tão somente os impostos, tributos não vinculados a uma atuação estatal. E isso porque – como ensinam Aires Barreto e Paulo Ayres 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”.⁹

Não há, à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais. No caso de tributos vinculados, sua exigência não configura o exercício de supremacia de um ente político sobre outro justamente porque, nessa hipótese, os tributos correspondem a uma prestação consubstanciada na realização de uma atuação estatal, expressamente referida ao sujeito, remunerando-a, ou, então, à outorga de uma especial vantagem ou especial despesa provocada pelo sujeito passivo.

Anote-se que empréstimos compulsórios cujo aspecto material revista a natureza de imposto estão, igualmente, abrangidos pela imunidade.

2.1.4 Parâmetros objetivos

Não obstante seja a imunidade recíproca tipicamente subjetiva, impende analisar os elementos objetivos balizadores dessa subjetividade – quais sejam, os conceitos de patrimônio, renda e serviços.

Por primeiro, deve-se entender por *patrimônio* uma universalidade de bens, móveis e imóveis, direitos e obrigações, referida a um titular. Como ensina Baleeiro, constituem patrimônio, para efeito de imunidade recíproca, “todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*”.¹⁰

9. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 2ª ed., p. 60.

10. Ob. cit., 7ª ed., p. 251.

Renda, por sua vez, é todo rendimento obtido a partir de um bem ou direito. Baleeiro enfatiza que renda da pessoa política não é só aquela que advém da arrecadação de tributos, mas todo rendimento que possa ser auferido do exercício de suas atribuições, da venda de seus bens e da utilização de seus serviços.¹¹

Por fim, há que se entender que os *serviços* referidos na norma constitucional são os públicos.

Conquanto seja reconhecidamente difícil a tarefa de definir o conceito de *serviço público*, Celso Antônio Bandeira de Mello apresenta-nos preciso ensinamento: "*Serviço público* é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo".¹²

Dessa definição resulta que a extensão do conceito de *serviço público* varia no tempo e no espaço – o que significa dizer que somente será perfeitamente identificada à vista de uma dada disciplina normativa, num determinando momento histórico.

Dessarte, tratando-se de serviço público, descabe a exigência de quaisquer impostos.

2.1.5 Extensão às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público

A imunidade recíproca é estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º).

A inclusão das autarquias como beneficiárias da exoneração constitucional em matéria de impostos remonta à Emenda Constitucional 18, de 1965, não obstante a doutrina bem antes disso assim já o proclamasse.

11. Idem, ibidem.

12. *Curso de Direito Administrativo*, 32ª ed., p. 695.

Quanto às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, sua inclusão ao abrigo da imunidade recíproca deu-se com a Constituição de 1988.

Justifica-se tal extensão, posto constituírem as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público seres derivados e sujeitos ao mesmo regime jurídico das pessoas políticas: o regime jurídico de Direito Público, caracterizado pela outorga de prerrogativas e pela imposição de sujeições a essas pessoas.¹³

Desse modo, também nesta hipótese preserva a imunidade em foco seu caráter ontológico – vale dizer, ainda que ausente previsão nesse sentido, forçoso seria reconhecer-se a imunidade das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Tais entes, consoante o Texto Fundamental, somente podem ser criados e autorizados, respectivamente, por lei específica (art. 37, XIX), a qual deverá indicar suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes, para efeito de delimitação da imunidade.

A cláusula referente à vinculação às finalidades essenciais ou às delas decorrentes vem objetivar essa imunidade pessoal. Delimita com maior clareza os contornos da extensão da norma imunizante, afastando de seu alcance finalidades estranhas ao objetivo institucional da entidade.

Impõe-se definir o que se deva entender por *finalidades essenciais*, balizas para a fruição da exoneração constitucional não somente pelas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, mas também pelos templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, § 4º).

Finalidades essenciais, a nosso ver, são os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, os propósitos que conduziram à sua instituição.

13. Não se desconhece a possibilidade de fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público deterem personalidade de direito privado, se assim o desejar o ente político instituidor (cf. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, cit., 22ª ed., p. 435). Nesse caso, sujeitando-se a regime jurídico misto – parcialmente público, parcialmente privado –, entendemos que a fundação instituída e mantida pelo Poder Público fará jus à imunidade tributária, prerrogativa das pessoas jurídicas prestadoras de serviço público. V., a propósito, nosso comentário acerca das empresas delegatárias de serviço público (item 2.1.6, *infra*).

Finalidades decorrentes das essenciais – parâmetro que somente se aplica às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público –, por sua vez, são aquelas relacionadas com os objetivos principais da entidade, aquelas que guardam com eles correspondência, apesar de não constituírem metas atreladas à própria natureza da entidade.

Oportuno lembrar a lição de Aliomar Baleeiro, que, ao cuidar da imunidade em tela em relação às autarquias sob a égide da Constituição anterior, observou que a exoneração valerá para “tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a autarquia emprega como meio de desempenho de serviços públicos ou atividades da competência específica do governo que a instituiu, para previdência social ou outro fim público”.¹⁴ A observação vale também para as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, equiparadas que são às autarquias.¹⁵

2.1.6 Prestação de serviço público de maneira indireta

Diversos pontos controvertidos envolvem a aplicação da imunidade recíproca em relação à prestação de serviços públicos de maneira indireta.

A partir da Constituição de 1988 a permissão de serviço público, a exemplo da concessão de serviço público, também passou a revestir natureza contratual, diante da exigência de realização de licitação, por força do disposto em seu art. 175, *caput*.¹⁶

Cabe, aqui, uma brevíssima referência histórica. No regime da Carta de 1934 os concessionários eram beneficiados pela imunidade fiscal

14. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., p. 170.

15. Este é, há muito, o ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello (ob. cit., 32ª ed., pp. 188-191).

16. O art. 175, *caput*, da Constituição da República está assim expresso: “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Secundando esse dispositivo, a Lei 8.987, de 13.2.1995, assim as define (art. 2º, II e IV): “**Concessão de serviço público**: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado” e “**Permissão de serviço público**: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco”.

(art. 17, X). A partir da Carta de 1937 (art. 32) os serviços públicos concedidos foram submetidos, expressamente, à mesma disciplina das empresas privadas, a qual foi mantida pela Constituição de 1946 (art. 31, parágrafo único).

Esses textos ressaltavam, expressamente, a possibilidade da concessão de isenção a esses serviços, “estabelecida pelo poder concedente ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”.

Editado sob a égide da Constituição de 1946, o Código Tributário Nacional reproduziu tais regras em seu art. 13.

A não-extensão da imunidade recíproca aos serviços públicos concedidos foi mantida, explicitamente, no Texto Fundamental de 1967 (art. 20, § 1º) e na Emenda Constitucional 1, de 1969 (art. 19, § 1º). Tais textos também consignaram a possibilidade de outorga de isenções heterônomas (arts. 20, § 2º, e 19, § 2º, respectivamente).

A Constituição de 1988, por sua vez, de maneira mais técnica, exclui do alcance da norma imunizante em exame a exploração de atividades econômicas quaisquer (art. 150, § 3º), como será analisado a seguir, bem como contempla a regra da vedação da concessão de isenções heterônomas (art. 151, III).¹⁷

O § 3º do art. 150 inviabiliza a exoneração constitucional nas hipóteses de exploração de atividade econômica regida pelo Direito Privado ou em que haja o pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Posto isto, cumpre indagar se a imunidade recíproca abarca as empresas estatais delegatárias de serviço público e se as empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias de serviço público, podem ser alcançadas pelos efeitos da norma imunizante sob comento.

Inicialmente, analisemos a situação da empresa estatal – empresa pública ou sociedade de economia mista – que recebeu a outorga, por

17. Anote-se que, consoante o texto original da Lei Maior, constituíam exceções à regra da vedação da concessão de isenções heterônomas as consignadas nos arts. 155, § 2º, XII, “e”, concernente ao ICMS, e 156, § 3º, II, referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nas exportações de serviços para o exterior. A primeira delas, no entanto, restou esvaziada, porquanto remissiva ao disposto no art. 155, § 2º, X, “a”, cuja redação foi modificada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003. A esse respeito, v. item 3.1.4 deste capítulo, *infra*.

meio de lei, da prestação de serviço público cuja competência pertence à pessoa política que a criou.

Tais pessoas detêm personalidade de Direito Privado e compõem a Administração Pública Indireta ou Descentralizada. Têm sua criação autorizada, sempre por lei (art. 37, XIX, da CF), para desempenhar atividade de natureza econômica, a título de intervenção do Estado no domínio econômico (art. 173 da CF) ou como serviço público assumido pelo Estado (art. 175 da CF).¹⁸

Recebendo tais entes o encargo de prestar serviço público – consoante a noção exposta –, o regime de sua atividade é o de Direito Público, o que inclui, dentre outras prerrogativas, o direito à imunidade tributária.¹⁹

O raciocínio resume-se no seguinte: se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política estará, indubitavelmente, imune à tributação por via de impostos. Ora, a mera delegação da execução desse serviço público, pela pessoa que é titular da competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa por ela instituída – empresa pública ou sociedade de economia mista –, que se torna delegatária do serviço, não pode, portanto, alterar o regime jurídico – inclusive tributário – que incide sobre a mesma prestação.

A descentralização administrativa, como expediente destinado a garantir maior eficiência na prestação de serviços públicos (art. 37, *caput*, da CF), não tem o condão de alterar o tratamento a eles dispensado, consagrador da exoneração tributária concernente a impostos.

Enfim, como sintetiza Roque Carrazza, “os serviços públicos são imunes aos impostos, quer enquanto prestados pelas pessoas políticas que têm competência administrativa para tanto, quer por empresas estatais delegatárias”.²⁰

18. Cf. Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, cit., 22ª ed., pp. 442 e ss.

19. Sustentam esse entendimento Geraldo Ataliba (“Serviço público – Delegação a empresa estatal – Imunidade a impostos – Regime de taxas”, *RDP* 92/70-95), Roque Carrazza (ob. cit., 29ª ed., pp. 844-845) e Adilson Dallari (“Imunidade de estatal delegada de serviço público”, *RD Tributário* 65/38-39).

20. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*. São Paulo, Malheiros Editores, 2004, pp. 92-93.

Noutra situação – a da empresa estatal que explore atividade econômica –, como será analisado mais detidamente no item seguinte, não cabe falar-se em imunidade, pois, observadas as normas constitucionais pertinentes, deverá sujeitar-se ao regime aplicável às empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos ao do setor privado (arts. 145, § 1º, e 173, §§ 1º, II e 2º, da CF).

Outra questão diz com a aplicação da imunidade tributária na prestação de serviço público por *empresas privadas, concessionárias ou permissionárias*. A dificuldade na sua análise reside no fato de que são essas as pessoas que se dedicam à exploração de atividade econômica, objetivando lucro. Então, como compatibilizar esse caráter com a prestação de serviço público, na qual a meta é o atendimento do interesse coletivo?

Impende invocar, para o deslinde da questão, o ensinamento de Eros Roberto Grau, para quem a ordem econômica disciplinada pela Constituição abrange toda a atividade econômica, que, em sentido amplo, compõe-se dos *serviços públicos* e da *atividade econômica* destinada à livre iniciativa – esta última denominada, pelo mestre, de *atividade econômica em sentido restrito*.²¹

Adotando tal lição, temos que a prestação de serviço público também reveste-se de natureza econômica, e quando efetuada por empresas privadas, concessionárias ou permissionárias, estas, necessariamente, devem ser remuneradas por essa prestação. Ora, se assim é, inegável o fato de que as empresas privadas, concessionárias ou permissionárias de serviço público, obtêm proveito econômico com essa prestação.

Por outro lado, é preciso salientar que a prestação de serviços públicos, desde que específicos e divisíveis, é remunerada mediante taxas.

Não se desconhece, porém, a realidade de termos, na prática, a prestação de serviços públicos, assim qualificados, remunerada mediante o pagamento de preços ou tarifas pelo usuário – quando o correto, a nosso ver, seria a exigência de taxas, como impõe o art. 145, II, do Texto Fundamental.

21. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica*, 16ª ed., pp. 66 e ss.

Em verdade, a própria linguagem do texto constitucional conduz à dúvida, porquanto em seu art. 175, ao estatuir que “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”, estabelece que a lei disporá, dentre outros aspectos, sobre *política tarifária* (parágrafo único, III).

Dá margem a entender-se, portanto, que a prestação de serviços públicos possa ser remunerada mediante o pagamento de tarifa, constituindo a taxa modalidade alternativa de remuneração por essa prestação.

Todavia, insista-se que, tecnicamente, somente a atividade prestada mediante exploração econômica é que enseja a exigência de preço ou tarifa (art. 173 da CF); já a prestação de serviço público, específico e divisível, efetuada diretamente pelo Estado ou, indiretamente, mediante empresas estatais ou privadas, detentoras de concessão ou permissão para a execução desse serviço, apenas pode gerar o direito à exigência de taxa (art. 175 da CF).²²

Diante do exposto, outra não pode ser a conclusão senão a de que a prestação de serviços públicos mediante empresas privadas detentoras de concessão ou permissão não é alcançada pela vedação da exigência de impostos, pelo simples fato de que estas exploram economicamente a prestação de serviço público.

2.1.7 Exclusão da exploração de atividade econômica

A exclusão da exploração de atividades econômicas da norma imunizante sob comento, por sua vez, já é dedutível da cláusula que vincula a outorga da imunidade às finalidades essenciais, ou delas decorrentes, das entidades mencionadas.

Ainda assim, o § 3º do art. 150 a estabelece expressamente, ao estatuir que a imunidade em foco não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, (...)”.

22. Cf. Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 15ª tir., pp. 159-170.

A norma deixa claro que é o *regime jurídico aplicado à atividade* o fator determinante do cabimento de tal exclusão, que ocorrerá se o regime for o de Direito Privado. É a hipótese de exploração de atividade econômica por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, porque, consoante o regime de Direito Privado, a tributação dessas empresas deve ocorrer em atenção aos *princípios da capacidade contributiva* (art. 145, § 1º) e *da livre concorrência* (art. 170, IV), com sujeição à disciplina normativa própria das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, *não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos à do setor privado* (art. 173, §§ 1º, II e 2º).

Nessa situação, existe, portanto, *capacidade econômica gravável*, o que afasta o cabimento da intributabilidade.

Para nós, como apontado, a prestação de serviço público, específico e divisível, somente pode ser remunerada mediante taxa. A remuneração mediante preço ou tarifa configura distorção insuperável: se o serviço público é, necessariamente, aquele prestado sob o regime de Direito Público, a disciplina remuneratória de sua prestação não pode sujeitar-se ao regime de Direito Privado.

Com efeito, não há que se falar no cabimento da imunidade em hipótese alguma em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Quando isso ocorre, o que se tem é a exploração de atividade econômica pelo Estado – e, então, deve ele sujeitar-se ao mesmo regime jurídico aplicável à iniciativa privada.

Por derradeiro, tal dispositivo prescreve que a imunidade recíproca não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. É a situação de imóvel pertencente a pessoa de Direito Público objeto de promessa de compra e venda a particular.

Justifica-se a norma porque se trata de imunidade subjetiva, não vinculada ao imóvel, mas ao proprietário deste – e, portanto, não extensiva a terceiros.²³

23. Esse comando constitucional veio a afastar a aplicação do entendimento esposado na Súmula 74 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual havia imunidade em relação a imóvel em nome de autarquia objeto de promessa de venda a particulares. V., a respeito dessa súmula, o Capítulo XIV, “Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”, item 3.1.1, *infra*.

2.1.8 Impostos alcançados pela imunidade

Debate-se, também, se a imunidade das pessoas políticas abrange apenas os impostos sobre “o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, ou todos os impostos que delas pudessem ser exigidos.

Para os que se filiam à primeira orientação impõe-se socorrer-se da classificação feita pelo legislador infraconstitucional para a identificação de quais sejam esses impostos. Assim, consoante o critério adotado pelo Código Tributário Nacional, a imunidade abrangeria apenas o Imposto sobre Grandes Fortunas, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens e direitos, o Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o Imposto sobre Veículos Automotores, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Serviços.

Estariam, pois, excluídos de seu alcance o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Operações Financeiras.

Esse não nos parece ser o melhor entendimento. Se a finalidade da imunidade mútua das pessoas políticas é preservar-lhes a igualdade, a autonomia, impende inferir que nenhum imposto poderá recair sobre seus bens, rendas ou serviços. Ademais, afigura-se-nos desarrazoado atrelar a dimensão da exoneração constitucional a regramento ditado por normas de hierarquia inferior.²⁴ Portanto, a nosso ver, o Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, indiscutivelmente grava o patrimônio, não podendo ser exigido das pessoas destinatárias da imunidade recíproca.

2.1.9 Impostos indiretos

Tormentosa tem sido a discussão, existente há décadas, concernente à possibilidade de a imunidade alcançar também os chamados “impostos indiretos”. Cuida-se do fenômeno da *repercussão* ou *translação*

24. No mesmo sentido Ricardo Lobo Torres, *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, pp. 202-204.

econômica do tributo, segundo o qual em determinados impostos o contribuinte *de jure* não é aquele que absorve o impacto da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte *de facto*.

A classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada, por muitos, irrelevante para o Direito, sob o argumento de que está sedimentada num fenômeno puramente econômico.²⁵

Alguns, porém, abraçam o entendimento segundo o qual a repercussão econômica do tributo, como mecanismo vinculado à capacidade contributiva, tem relevância jurídica.²⁶

Conforme tivemos oportunidade de apontar em monografia anterior, filiamo-nos à segunda orientação, posto crermos que mesmo na chamada “imposição indireta” é viável a atuação do princípio da capacidade contributiva, que opera, em verdade, de modo diferenciado. Portanto, ao menos nesse particular a distinção entre impostos diretos e indiretos possui relevância jurídica.²⁷

A dificuldade da atuação desse princípio em tal tipo de imposição reside, exatamente, na inviabilidade de imprimir-se feição pessoal aos impostos indiretos – o que implica a distinta forma com que o princípio incidirá nesse caso.

Entretanto, a não-cumulatividade e a seletividade de alíquotas, em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, inerentes ao IPI e ao ICMS, são expedientes que demonstram que mesmo nas situações em que não seja viável considerar as condições pessoais dos contribuintes impõe-se prestigiar a noção de capacidade contributiva.

A *não-cumulatividade* visa a impedir que o imposto torne-se um gravame cada vez mais oneroso nas várias operações de circulação do produto ou mercadoria, deixando-os proibitivos.

A regra da *seletividade em função da essencialidade* do produto, mercadoria ou serviço – que pode ser aplicada mediante as técnicas da diferenciação ou da progressividade de alíquotas – revela ainda mais nitidamente a ideia de capacidade contributiva, pois a Constituição sina-

25. V., por todos, Geraldo Ataliba, ob. cit., 6ª ed., 15ª tir., p. 126.

26. É o caso de Ruy Barbosa Nogueira (*Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., p. 163) e de José Marcos Domingues de Oliveira (*Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio*, 2ª ed., pp. 85-91).

27. Cf. nosso *Princípio ...*, cit., 4ª ed., pp. 58-60.

liza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota – e, conseqüentemente, o imposto –, e vice-versa.²⁸

Portanto, em ambas as regras é evidente a preocupação constitucional com o *contribuinte de fato* ou *consumidor final*, com vista à sua não-oneração excessiva.²⁹

Concluimos, desse modo, que o fenômeno da repercussão econômica do tributo, que conduz à qualificação de determinados impostos como indiretos, não pode ser considerado como puramente econômico, já que a própria Constituição estabelece regras a eles aplicáveis, visando a disciplinar seus efeitos também em relação ao “contribuinte de fato”.

Postas essas ideias, voltemos à questão do relacionamento entre a imunidade recíproca e a imposição indireta.

O pensamento de Aliomar Baleeiro a respeito do tema pode ser assim sintetizado: o ente público somente se beneficia da imunidade se suportar o ônus tributário. Então, se o ente público é o “contribuinte de direito”, numa imposição indireta, estará sujeito à condição de contribuinte na medida em que o ônus financeiro do tributo seja transferido a um particular; diversamente, se o “contribuinte de fato” é o ente público, estará beneficiado pela imunidade mútua, em virtude de que o contribuinte de direito restará desobrigado do imposto. Nesse caso, para que o ente público, na qualidade de “contribuinte de fato”, seja exonerado da repercussão econômica do tributo, impõe-se desobrigar o “contribuinte de direito”.

Observe-se, portanto, que Baleeiro, ao cuidar das imunidades, há muito já demonstrara a relevância jurídica da repercussão econômica do tributo. Para o mestre importa, assim, o efeito econômico do tributo, no caso concreto, para se apurar se ele, ainda que devido pelo contribuinte de direito, desfalca o patrimônio do ente público, como contribuinte *de facto*.

Assevera, portanto, que, “no caso especial das imunidades constitucionais, importa saber quem efetivamente vai ter o patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte *de facto*, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sobre a forma jurídica”.³⁰

28. Idem, pp. 103-106.

29. Na mesma linha: Misabel Derzi, “A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993”, *RDtributário* 62/96-97. A propósito do tema, sob um enfoque mais abrangente, v. nosso artigo intitulado “A tributação e o consumidor”, *Revista do Centro de Estudos Judiciários do CNJ/CEJ* 2/113-118.

30. *Limitações* ..., cit., 7ª ed., p. 287.

Geraldo Ataliba endossa tal entender, preconizando a adoção de uma *interpretação de cunho substancial* para as normas imunizantes, segundo a qual se pode, em certos casos, “opor-se a realidade econômica à forma jurídica, tendo em vista uma interpretação teleológica, sob pena de frustração do desígnio do legislador constituinte”.³¹

A tese esposada por Baleeiro encontra a discordância daqueles que sustentam que a imunidade recíproca somente alcança os entes públicos na qualidade de contribuintes *de jure*, porquanto estes é que integram a relação obrigacional tributária – orientação baseada em *interpretação formal*.³² Argumentam que a figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária – e, assim, não cabe invocar a imunidade recíproca para elidir o pagamento de impostos indiretos.

Esquematizando as duas vertentes doutrinárias, Ormezindo Ribeiro de Paiva aponta as conclusões alcançadas quer se adote a interpretação substancial, quer se lance mão da interpretação formal, as quais se apresentam diametralmente opostas.

Inicialmente, consoante a *interpretação substancial*, tem-se: 1) numa situação “A”, se o contribuinte *de jure* é empresa privada e o contribuinte *de facto* é o ente público, trata-se de hipótese de não-incidência, isto é, de imunidade; 2) numa situação “B”, se o contribuinte *de jure* é o ente público e o contribuinte *de facto* o particular, cuida-se de hipótese de incidência.

Em contraste, empregando-se a *interpretação formal*: 1) numa situação “A”, se o contribuinte *de jure* é empresa privada e o contribuinte *de facto* ente público, será o caso de hipótese de incidência; 2) numa situação “B”, se o contribuinte *de jure* é ente público e o contribuinte *de facto* particular, cuidar-se-á de hipótese de não-incidência, verificando-se a exoneração constitucional.³³

Avalia o jurista que nenhuma das teses, isoladamente considerada, satisfaz ou traduz os princípios que fundamentam a imunidade recípro-

31. Debates referentes à Aula Magna proferida por Aliomar Baleeiro, “Imunidades e isenções tributárias”, *RDtributário* 1/87. No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*, 2ª ed., pp. 347-348.

32. Dentre outros: Bilac Pinto, *apud* Baleeiro, *Limitações* ..., cit., 7ª ed., pp. 284-288; e Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., pp. 119-120.

33. Ormezindo Ribeiro de Paiva, *Imunidade Tributária*, cit., pp. 25-26.

ca, uma vez que, numa ou noutra, o envolvimento do ente público, ora como contribuinte de direito, ora como contribuinte de fato, traz consigo uma carga tributária que agride os princípios que a informam.

Desse modo, propõe uma conciliação das interpretações substancial e formal, concluindo que nenhum imposto poderá onerar os entes públicos, quer sejam colocados na posição de contribuinte de direito, quer na de contribuinte *de facto*. Vale reproduzir suas palavras: “Reduzir a eficácia da norma constitucional imunizante apenas ao contribuinte de direito (interpretação formal) ou só ao contribuinte de fato (interpretação substancial) equivale a transferir do legislador constituinte para o legislador ordinário o poder de limitar a sua própria competência, isto é, de reger o instituto da imunidade recíproca, posto que a este legislador ordinário é que incumbe descrever a hipótese de incidência tributária, na qual vem apontado o sujeito passivo. Este, não obstante genericamente explicitado pelo texto constitucional, é de livre escolha do legislador ordinário, que, nos impostos indiretos, poderia, em princípio, criar a figura do responsável ou mesmo, por exemplo, eleger o adquirente da mercadoria como contribuinte de direito, não obstante esta última solução, juridicamente possível, possa suscitar problemas de ordem prática. Essa possibilidade se justificaria pelo simples fato de que a figura do ‘adquirente’ (exceto em alguns casos, a do consumidor final) também se inclui no conceito de ‘industrial’ ou de ‘comerciante’, de que fala a Constituição (art. 23, II)”³⁴.

Também Misabel Derzi proclama o amplo alcance da imunidade recíproca, cuja importância destaca-se sobre as demais imunidades, ao cumprir dupla função: a) como consequência da forma federativa de Estado, preserva a autonomia dos entes estatais, que não pode ser reduzida ou perturbada mediante a imposição, fiscalização e cobrança de tributos; e b) estende-se a impostos que amputem, economicamente, parcela de sua renda ou de seu patrimônio, tais como o IPI e o ICMS, visando a protegê-los de forma concreta e substancial (e não meramente fictícia), no cumprimento de suas atividades públicas essenciais.

E, assim, arremata: “A verdadeira indagação que se coloca por trás desse falso dilema, o econômico vs. o jurídico, está em descobrir a

34. Idem, pp. 26-27 (destaques nossos). A remissão feita pelo autor refere-se à Emenda Constitucional 1, de 1969.

que princípios e valores jurídico-constitucionais devem servir os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela que, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. *Quando se conclui ser imperativo constitucional, na interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo de impostos, tal critério (mesmo assentado em dados ou pressupostos econômicos) será jurídico e nunca meramente econômico.* Ora, econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais), que só adquirem importância na medida em que a ‘lei’ ou a Constituição a eles se refira (...)”³⁵.

Lembre-se, por derradeiro, o posicionamento original de Ricardo Lobo Torres, para quem a imunidade recíproca somente refere-se a impostos diretos, pois afirma que os impostos indiretos “incidem sobre os entes públicos, assim na situação de vendedores, como na de compradores da mercadoria”³⁶.

Em nosso pensamento, a imunidade recíproca deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário. É preciso relembrar – para melhor compreender tal assertiva – que o caráter ontológico dessa imunidade advém não somente da adoção da forma federativa de Estado, mas também da ausência de capacidade contributiva desses entes.

Ora, se por intermédio da norma imunizante quer a Constituição preservar a capacidade econômica daqueles pessoas cuja meta é a satisfação do interesse público, essa capacidade não poderá ser atingida nem pela exigência de imposto direto, nem pela repercussão econômica decorrente de imposição indireta.

Certo é que a norma imunizante opera seus efeitos de maneira diversa quer se trate de imposição fiscal direta, quer se cuide de imposto indireto. Na primeira hipótese sua eficácia revela-se com a maior intensidade, imediatamente, configurando autêntico obstáculo à atribuição de competência tributária em relação aos entes públicos.

Na segunda situação sua eficácia, conquanto limitada – pois a condição de contribuinte *de jure* não poderá ser afastada no caso de exploração de atividade econômica regida pelo Direito Privado ou em que haja o pa-

35. “A imunidade ...”, cit., *RDtributário* 62/94 (destaques nossos).

36. Ob. cit., pp. 204-205.

gamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, § 3º, da CF), hipóteses não abrangidas pela imunidade —, ainda assim estará presente: quando o ente público figure na condição de consumidor de um bem, qualificando-se como contribuinte de fato. E isso porque, nesse contexto, estará sua conduta pautada pelo regime jurídico de Direito Público, impositivo da preservação de sua capacidade econômica, para a consecução dos serviços públicos a seu cargo. Para nós, esse o entendimento que mais adequadamente realiza os fins objetivados pela imunidade recíproca.

Essa conclusão vem, uma vez mais, corroborar nossa afirmação inicial segundo a qual o contribuinte de fato — personagem do fenômeno da repercussão econômica ensejada pelos chamados “impostos indiretos” — é objeto de disciplina jurídica e de *status* constitucional.

2.1.10 Sujeição passiva indireta

Ponto pouco abordado pela doutrina é o que respeita à possibilidade de o ente beneficiário da imunidade ser erigido, pela lei, à condição de sujeito passivo indireto, nas modalidades de responsável ou de substituto.

Convém, primeiramente, lembrar, uma vez mais, os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa acerca do tema. *Responsabilidade* é modalidade de sujeição passiva indireta por transferência e ocorre quando a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. Já a *substituição* verifica-se quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge, desde logo, contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato ou negócio tributado; nesta hipótese é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.³⁷

Já tivemos oportunidade de ressaltar o pioneirismo e o inegável valor de tal construção teórica, bem como de registrar críticas doutrinárias a seu respeito.³⁸

Sintetizando nosso pensamento, a responsabilidade, em sentido amplo, pode traduzir liame de *natureza sancionatória* (exs.: arts. 134 e

37. *Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, pp. 92-93.

38. Cf. nosso *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*, cit., 4ª ed., pp. 216-230.

135 CTN), ou de *caráter assecuratório*, como na sucessão (arts. 130 a 132 do CTN) e na substituição. Na primeira hipótese, a *culpa*, em distintos graus, é o fundamento da responsabilidade; na segunda, o simples fato de ser mais cômodo e prático à arrecadação tributária o terceiro assumir a posição anteriormente ocupada pelo contribuinte, em caráter imediato ou subsidiário, sendo desnecessário invocar-se algum elemento subjetivo a justificar a hipótese.³⁹

Pois bem. Ormezindo Ribeiro de Paiva, ao tratar da indagação concernente à possibilidade de o ente abrangido pela imunidade recíproca vir a ser qualificado como sujeito passivo indireto, figurando como responsável ou substituto no pagamento de imposto, resume as poucas manifestações existentes acerca do assunto: 1) há quem afirme tal possibilidade, sob o argumento de que a tributação não onera o responsável; 2) outros entendem que a imunidade recíproca impede que se coloquem pessoas jurídicas de Direito Público como sujeitos passivos, sejam diretos ou indiretos, somente sendo possível a atribuição de responsabilidade por meio de convênio, expediente que manteria intocável sua autonomia; e 3) um terceiro opinamento, segundo o qual há possibilidade de se exigir o imposto do ente público como responsável, dependendo de cada caso, mediante a adoção de um critério de interpretação teleológica.⁴⁰

O professor afirma que não será possível admitir a constitucionalidade da lei ordinária que exija imposto do ente público imune, tornando-o responsável, porque não se trata de mero dever acessório, mas sim do cumprimento de uma obrigação principal. Aduz que a possibilidade de imposição de sanções a uma pessoa jurídica de Direito Público e a forma de promover-se a execução de dívida seriam problemas de delicada solução.⁴¹

Divergindo, Ricardo Lobo Torres preleciona que as pessoas beneficiadas por imunidades de natureza subjetiva podem revestir a qualidade de responsáveis ou de agentes da retenção dos impostos diretos devidos por terceiros.⁴²

39. *Idem*, p. 230.

40. *Ob. cit.*, pp. 28-29.

41. *Idem*, p. 29.

42. *Ob. cit.*, pp. 76-77.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 9º, § 1º, consoante anteriormente lembrado, prescreve que as imunidades não excluem a atribuição, por lei, às entidades imunes, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, assim como não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Trata-se, pois, de autêntica hipótese de substituição, na lição de Rubens Gomes de Sousa, já apontada. Nossa impressão é de que a norma imunizante sob análise não impede a sujeição passiva indireta nas modalidades citadas, na medida em que não será atingida a capacidade econômica dos entes imunes, *ratio essendi* da própria exoneração constitucional.

Outrossim, não vislumbramos malferimento aos princípios federativo e da autonomia municipal – que compõem o outro fundamento da imunidade mútua – pelo fato de cuidar-se da hipótese de exigir o cumprimento de deveres de uma pessoa jurídica de Direito Público. Ora, se as pessoas imunes não estão dispensadas do cumprimento de deveres instrumentais tributários, como precedentemente afirmado,⁴³ pela mesma razão não há óbice a que realizem comportamentos visando assegurar o cumprimento de prestações atinentes a obrigações tributárias referidas à capacidade contributiva de terceiros.

Em suma, os entes beneficiados pela imunidade em foco podem ser qualificados como sujeitos passivos indiretos, nas modalidades de responsabilidade e substituição, porquanto tais situações não vulneram sua capacidade econômica, nem tampouco agridem sua autonomia.

2.2 Templos (art. 150, VI, “b”, e § 4º)

2.2.1 Histórico

O art. 150, VI, “b”, da Constituição prescreve ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre os templos de qualquer culto. O § 4º desse artigo esclarece que tal vedação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade.

43. V. o Capítulo III, “Natureza Jurídica e Conceito de Imunidade Tributária”, item 8, *supra*.

A origem dessa norma imunizante remonta à separação entre a Igreja e o Estado, consumada com a proclamação da República.

A Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via da tributação (art. 11, § 2º) – comando que veio a ser reproduzido na Constituição de 1934 (art. 17, II) e na Carta de 1937 (art. 32, “b”).

A Constituição de 1946 tornou imunes os templos de qualquer culto (art. 31, V, “b”) – norma que foi mantida nos sucessivos Textos Fundamentais (1967, art. 20, III, “b”; e 1969, art. 19, III, “b”).

Como imunidade política e incondicionada, objetiva garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando-os. Lembre-se, ainda, ser vedado às pessoas políticas “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público” (art. 19, I, da CF) – preceito que impõe a neutralidade do Estado perante a Igreja e os cultos religiosos.

A imunidade em referência teve seu conteúdo aclarado pela Constituição de 1988, que consigna, expressamente, que a norma exonerativa compreende o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150, § 4º). Observe-se que não estão abrangidas as finalidades decorrentes daquelas essenciais, como ocorre com as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§ 2º) – o que conduz à conclusão de que a imunidade, na hipótese, é mais restrita.

2.2.2 Natureza

A primeira questão polêmica concernente à imunidade dos templos diz com sua própria natureza: trata-se, consoante o entendimento clássico, de imunidade de natureza objetiva ou se está, em verdade, diante de imunidade de cunho subjetivo?

À primeira vista parece deter essa exoneração constitucional caráter objetivo, uma vez estabelecida em função de um objeto – os templos de qualquer culto.

Todavia, a questão não se revela assim tão simples.