

O Boletim de Conjuntura (BOCA) publica ensaios, artigos de revisão, artigos teóricos e empíricos, resenhas e vídeos relacionados às temáticas de políticas públicas.

O periódico tem como escopo a publicação de trabalhos inéditos e originais, nacionais ou internacionais que versem sobre Políticas Públicas, resultantes de pesquisas científicas e reflexões teóricas e empíricas.

Esta revista oferece acesso livre imediato ao seu conteúdo, seguindo o princípio de que disponibilizar gratuitamente o conhecimento científico ao público proporciona maior democratização mundial do conhecimento.



BOLETIM DE CONJUNTURA

BOCA

Ano IV | Volume 11 | Nº 32 | Boa Vista | 2022

<http://www.ioles.com.br/boca>

ISSN: 2675-1488

<https://doi.org/10.5281/zenodo.6893657>



IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: UM DIÁLOGO COM A AUTOLIMITAÇÃO IMPOSTA PELOS DIREITOS HUMANOS

Camila Pavi Garcia Rosa¹

Resumo

O presente artigo tem por intenção discutir sobre a imunidade tributária recíproca, estabelecida pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal brasileira, sob a perspectiva da autolimitação imposta pelos Direitos Humanos e, também, Direitos Fundamentais. Estabelecendo um panorama a respeito da ordem constitucional tributária brasileira, sobretudo através da evolução histórica do Direito Tributário e Financeiro, busca-se compreender os aspectos da incompetência tributária entre entes federativos brasileiros. Com base preponderantemente da literatura e doutrina contemporânea, ainda na jurisprudência, através de uma proposta autoral estabelecida sobre um paralelo comparativo entre imunidade - uma razão de ser já determinada - e imunológico - uma conformação arbitrária de imunidades -, visa-se a perquirir e a elucidar o caráter dúbio dessa garantia constitucional. O texto discorre sobre o preceito aparentemente positivista, porém, conclusivamente, lógico neoconstitucional e suas implicações.

Palavras chave: Direito Constitucional Tributário. Direitos Humanos. Imunidade Tributária.

Abstract

The present article has as its claimant on the reciprocal tax, established by article 150, IV, of the Brazilian Federal Constitution, from the perspective of self-limitation imposed by Human and Fundamental Rights. Making an overview about the Brazilian tax constitutional order, especially through the historical evolution of Tax and Tributary Law, it seeks to understand the aspects of the establishment of tax incompetence among Brazilian federative entities. Based on contemporary literature and doctrine, plus the jurisprudence, through an authorial proposal about a parallel between immunity - a reason for being already determined - and immunological - an arbitrary comparative conformity of immunities -, the aim is to understand the dubious character of this constitutional guarantee. The text deals with the apparently positivist but, conclusively, logical neo constitutional precept and its implications.

Keywords: Constitutional-Tax Law. Human Rights. Tax Immunity.

INTRODUÇÃO

O Direito Financeiro e Tributário costuma ser visto com olhos cerrados. Pagar tributos é uma irresignação do contribuinte, que sempre mais espera pelas contraprestações do Estado do que pela hora de adimpli-los. Pensar que o Estado possui prerrogativas de imunidade pode ser ainda mais severo àqueles olhos. É um sentimento recorrente, mas dado um olhar mais amplo na história tributária e financeira dos ordenamentos jurídicos, há de ver-se que as circunstâncias já foram outras, mais severas.

O presente texto busca perquirir nuances da história do direito tributário e financeiro e os seus desdobramentos, a fim de discorrer a respeito de alguns progressos conquistados sobretudo a partir do desenvolvimento do Estado e da Constituição. Confrontando a tradicional insatisfação com a ordem

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF) e em Ciências Humanas pela Universidade Estácio de Sá (UNESA). E-mail para contato: camilapavi@hotmail.com



tributária brasileira, serão expostos os pilares axiológicos que hoje sustentam as relações jurídicas dessa natureza, a fim de perceber sua repercussão no ordenamento nacional.

A literatura corrente fornece embasamento às discussões travadas no campo tributário constitucional, inclusive ao chegar no diálogo a respeito das imunidades tributárias. Nessa altura, o texto centraliza a reflexão nos verdadeiros desígnios por detrás da incompetência de exação entre os entes federativos, em especial o que se refere à imunidade recíproca, prevista pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Com base na perspectiva da autolimitação imposta pelos Direitos Humanos e, colateralmente, pelos Direitos Fundamentais, é proposta, de forma autoral, uma analogia quase metafórica entre a *imunidade* e o *sistema imunológico*, tendente a ilustrar o porquê de não se dever considerar a imunidade tributária recíproca uma revisita ao positivismo privilegiante do Estado. A iminência dos Direitos Humanos e Fundamentais prepondera a competência tributária; e como o faz é o que se vem aqui a demonstrar.

ATUAL ESTADO TRIBUTÁRIO

A existência de tributos é uma realidade bastante antiga na sociedade global, a qual pode ser constatada desde as sociedades feudais, com o pagamento de servidões ou obrigações aos Senhores, como a corveia², a talha³ e as banalidades⁴, por exemplo. Essa época era marcada, entretanto, por confusão entre o patrimônio do Rei e o patrimônio público, cenário esse que viria a ser alterado pela eminência das revoluções burguesas e o predomínio do pensamento liberal.

Nessa viragem, a moeda passa a ser o objeto de troca entre as relações hierárquicas do Estado e, com isso, faz-se também a distinção entre o patrimônio real e o patrimônio público, marcando a transição entre o Estado Patrimonial e o Estado Fiscal. Como aponta Ricardo Lobo Torres (2005, p. 22), o poder tributário do Estado nasce, então, já limitado pela liberdade e pela legalidade, nos moldes propostos pelo pensamento iluminista – acompanhando a transição também de governos, a partir do fim de regimes absolutistas.

O Estado Fiscal, portanto, é consubstanciado a partir da noção de Estado de Direito, em que o tributo corresponde ao preço que se paga pelas prestações do Estado, pelo espaço público e pela própria liberdade: espaço aberto pela autolimitação da liberdade, mas que por ela se limita e pode chegar a

² Contraprestação mediante trabalho ou qualquer serviço gratuito, desde que produtivo, prestado aos senhores feudais (suseranos), no manso senhorial, correspondente ao pagamento pelo uso das terras pelo vassalo.

³ Tributo pago pelos vassalos para a manutenção da defesa do feudo, geralmente correspondente à metade da produção lograda no manso servil (terras onde trabalhavam), repassada para o senhor feudal

⁴ Pagamento pela utilização dos bens – equipamentos, instalações etc. - de propriedade do senhor feudal ou suserano.



oprimi-la, se acaso não contiver a legalidade (TORRES, 2009, p. 39). Não é possível dizer, porém, que todo Estado Fiscal seja um Estado liberal, sendo certo que, além deste, é possível haver Estados Fiscais sociais:

O primeiro, pretendendo ser um estado mínimo, assentava numa tributação limitada – a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do Estado, que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada – a exigida pela estrutura estadual correspondente (NABAIS, 2003).

Qualquer que o seja, junto com a compreensão de Estado Fiscal vem a ideia de orçamento: organização das finanças públicas, autorização de gastos e de tributos. Segundo Gabriel Loretto Lochagin (2016, p. 48), pode-se definir o orçamento como a relação imediata com determinado programa de governo na medida em que, a partir de um consenso político, se estabelecem os objetivos prioritários da atuação estatal - ainda que, ao longo do tempo, o orçamento tenha abandonado o paradigma meramente de controle, se tornando instrumento aberto de planejamento e desempenho.

Nada obstante, é mais apropriado, na verdade, pontuar que os Estados atuais têm um caráter, não exclusivo, mas de predominância de receitas, podendo haver a arrecadação tanto mediante tributos como através do próprio patrimônio estatal – a exemplo dos royalties da exploração petrolífera brasileira. Aliás, em que pese o Brasil, interessa um olha mais investido sobre seu ordenamento tributário.

A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

É também muito antiga a existência de tributos em território tupiniquim. Basta lembrar do endividamento da coroa portuguesa, da cobrança do quinto⁵ ou, forçosamente, da derrama⁶; estas que inclusive ensejaram a Revolta de Vila Rica, em 1720⁷. Tendo isso em mente, permita-se um largo salto temporal até a redemocratização do Brasil e a admissão da força normativa da Constituição, para que se fale em constitucionalização do Direito Tributário:

um dos ramos que mereceu o maior espaço na CRFB/88. Somando-se o Título VI, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, com todas as outras regras esparsas sobre tributação e o rol de

⁵ Imposto cobrado do Brasil, pela Coroa, Portugal, na proporção de 20% (um quinto) de toda a produção de ouro e metais no período do Brasil-Colônia.

⁶ Cobrança coercitiva do quinto, a fim de assegurar o locupletamento da Coroa no piso de 100 arrobas anuais, provenientes da colônia Brasil.

⁷ Também conhecida como Revolta Felipe dos Santos, por manifestar as ideias deste líder, ocorreu na região de Minas Gerais (conhecida como Real Capitania das Minas de Ouro e dos Campos Gerais dos Cataguases), com participação principalmente das camadas médias da população, contra a fiscalização e tributação imposta pela coroa à colônia e em relação aos metais extraídos; sobretudo o quinto e a instalação das casas de fundição.



direitos e garantias fundamentais aplicáveis à matéria, chega-se a uma teia robusta de regras e princípios constitucionais que disciplinam e limitam o poder de tributar, mas também buscam promover a justiça fiscal por uma equilibrada distribuição dos custos sociais entre todos os membros da sociedade (BARBOSA, 2019).

Sendo assim, fundamentos normativos principiológicos permeiam a disciplina fiscal e tributária, com esteio constitucional. Dentre eles, alguns de maior eminência merecem ser mencionados, como, por exemplo: a legalidade; a irretroatividade; a anterioridade; e a capacidade contributiva. Princípios esses que, não só decorrem, mas dialogam intimamente com os Direitos Fundamentais e os Direitos Humanos, cabendo ao Estado restaurá-los coercitivamente se violados, mesmo que o violador seja um órgão ou agente do próprio Estado (FERREIRA FILHO, 2002, p. 31).

A legalidade, como já inicialmente esboçado, é basilar para a limitação ao próprio Estado e, sobremaneira, uma garantia contra o arbítrio, em favor do contribuinte. A forma mais simples de compreender a legalidade é através da concepção de precedência ou reserva da lei: nos termos do art. 150, I, da CRFB, é vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; sem prejuízo de outras garantias asseguradas⁸.

Aqui interessa a congruência do inciso II, do art. 5º, e do art. 37, ambos da Carta Constitucional, significando uma perspectiva material da legalidade, a qual provém de limites da liberdade de cada um dos cidadãos, que a outorgam para o Estado como forma de consentimento com essa mesma lei (famigerado pacto social), de tal sorte que:

A norma jurídica que autoriza o Estado Administração a instituir uma exação deve definir todos os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar quem deve pagar o tributo (AMARO, 2018, p. 171).

Por conseguinte, a irretroatividade também protege o contribuinte contra a discricionariedade do legislador, impedindo a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei (art. 150, III, CRBF) e, principalmente, salvaguardando garantias como a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI). É importante a confluência entre irretroatividade e legalidade porque, ainda que haja lei (legalidade), esta não pode usurpar a segurança jurídica de fatos pretéritos – como mesmo não pode nenhum princípio ser, e não é, absoluto.

A segurança jurídica, implícita à irretroatividade, se manifesta mais fortemente quando percebidas suas exceções, por exemplo pelo Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 106, o qual prevê a aplicação retroativa de lei que comine penalidade menos severa. E, quase como um silogismo,

⁸ Insta pontuar as exceções do art. 97, II, do Código Tributário Nacional; bem como a possibilidade de criação, aumento ou diminuição de tributos, mediante medida provisória, quando não forem necessárias leis complementares (Emenda Constitucional nº 32, de 2001 – art. 62, §2º).



surge a previsão-princípio de anterioridade, enfatizando que o Direito Financeiro e Tributário se centra na ‘relação jurídica’, não na ‘atividade estatal’ de obtenção de receitas (COELHO, 2004, p. 34).

A vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b e c, da CRFB)⁹ é mais uma exceção ao princípio da legalidade e, portanto, inibição do arbítrio e do poder do Estado. Seria medida excessivamente onerosa e vantagem manifestamente excessiva, por parte da administração, em caso contrário.

o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso, que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica (CARRAZZA, 2004, p. 174).

Nota-se que há valorização a Direitos Fundamentais, como aqueles de 2ª geração, delineados pelo art. 6º, da CRFB, os econômicos, sociais e culturais – uma vez que o planejamento econômico bem-sucedido é capaz de satisfazer a oportunidade de seu gozo. De igual maneira, todos os demais Direitos Fundamentais vinculam-se ao Direito Tributário e Financeiro, quer seja pelos impactos deste na esfera do indivíduo ou em virtude da prestação que se oferece ao Estado, para que os promova e acautele; mais importante ainda, porque são responsáveis pela limitação desse poder estatal, conforme dito anteriormente.

os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente a ingerência destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico- subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa) (CANOTILHO, 1998, p. 373).

Assim interessa, ainda que de forma não exaustiva, ao cabo de uma consideração de princípios constitucionais tributários, elencar a relevância da capacidade contributiva; estatuída no §1º, do art. 145, da CRFB. Há pretensão respeito aos direitos individuais de primeira monta, sobretudo a ideia, novamente, de compreensão do fôlego econômico que se requer para os garantir, como preservar a subsistência, a moradia, a busca pela felicidade etc.

⁹ Ainda, Súmula 67, do Supremo Tribunal Federal (STF): “É inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.



na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica (AMARO, 2019, p. 203).

A capacidade econômica, portanto, diz respeito à igualdade em sentido não só formal, mas material, no ímpeto de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, promovendo, dessa forma e para além da igualdade, a equidade e a justiça tributária. O que até aqui se expõe, com base na proeminência da constitucionalização do Direito Financeiro e Tributário, visa a iniciar uma reflexão a respeito da influência dos Direitos Fundamentais e dos Direitos Humanos na tributação e nas finanças públicas na ordem jurídica nacional.

A corroborar essa iniciativa, cumpre discorrer a respeito, ainda, das imunidades tributárias previstas no ordenamento jurídico brasileiro e como elas convergem, ou não, para a manifestação da aludida influência dos Direitos Humanos e Fundamentais e, quiçá, sua plena efetividade. Em especial, dar-se-á atenção às imunidades recíprocas, buscando analisar o relacionamento entre os entes federativos, no que tange a competência tributária, em face daqueles Direitos especificados.

NATUREZA DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS BRASILEIRAS

A competência tributária atribuída aos entes federativos, bem como os casos de sua limitação, é medida que visa à coesão do pacto federativo e a contenção do poder do Estado, como visto anteriormente, à luz dos princípios basilares do Direito Tributário e Financeiro. Duas hipóteses podem afetá-la: aquelas que implicam no seu exercício, promovendo isenções; e o próprio plano de definição de tais competências, definindo as imunidades.

Interessando tratar destas, a imunidade, como afirma Pontes de Miranda, é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos; obsta à atividade legislativa impositiva, retira do corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie (MIRANDA, 1963, p. 156). Questão de fundamental importância passa a ser, então, quais os critérios para a determinação do âmbito de incidência dessa esfera de não-fazer da relação tributária – instando, novamente, perceber a mudança proveniente da passagem do Estado Patrimonial para o Estado Fiscal.

No Estado Patrimonial, as imunidades tributárias e fiscais eram um privilégio conferido à nobreza e à realeza, oriundas de um ainda *poder* tributário de estamentos, o qual objetivava garantir as liberdades desses dois grupos. A tributação enquanto relação de poder seguia, assim, a vontade do



poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida (MACHADO, 2016), como o que hoje se conhece por norma.

A partir do século XVIII e à eminência do positivismo jurídico, na incipiência do Estado Fiscal, as imunidades deixam de ser meras garantias de privilégio para consagrarem, então, limitações ao poder de tributar. A influência positivista impera no sentido de conceber a pré-existência de direitos do homem como fator de contingência do Estado; em que pese lembrar, ademais, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e o consentimento tácito desses homens e cidadãos com os tributos (art. 14, da Declaração)¹⁰.

As imunidades fiscais, nessa perspectiva, têm a sua origem no próprio direito positivo, ou melhor, na Constituição positiva, aparecendo como concessão do Estado ou como “obra do constituinte”. Mas não haverá, aí, lugar para a fundamentação, justificativa ou legitimação (TORRES, 2005).

Nessa altura, o constitucionalismo e a noção de Estado de Direito conduziam às limitações que ensejaram certas imunidades. Entretanto, o caráter de ordem (veja-se o sufixo *-ismo*, em constitucionalismo) não sopesava a ideia de vínculo entre imunidades e Direitos Humanos ou Fundamentais; a noção da Dignidade da Pessoa não importava àquela limitação, senão propriamente um poder de autolimitação relacionado a uma escolha basicamente política (ICHIHARA, 2000, p. 174)¹¹.

O desenvolvimento do constitucionalismo – passe a chamar constitucionalística, cujo sufixo *-ística* designa a qualidade de uma ciência – promove o desenvolvimento também da noção de dignidade da pessoa, agora pessoa humana que, apesar da aparente redundância do termo, melhor exprime a intenção da dignidade que se põe em voga; a partir do que os Direitos Humanos influenciam o poder de tributar, com vistas nos seus destinatários. Abandona-se, aliás, a ideia de um *poder* tributário, para compreender-se a *competência* de tributar, fruto, por isso, de uma *relação jurídica*.

A palavra “poder” tem significado que transcende a ideia de direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a ideia de direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo (MACHADO, 2016, p. 28).

¹⁰ Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, Art. 14 - Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si mesmos ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

¹¹ “As normas imunizantes que veiculam direitos fundamentais não se confundem nem se identificam com as normas constitucionais que veiculam imunidades tributárias (...) apenas delimitam negativamente a competência e criam um campo de incompetência tributária, não são destinadas a proteger os Direitos Humanos ou Direitos Fundamentais da liberdade ou da dignidade humana. Ao contrário, a norma imunitória que atua dentro do campo da competência tributária decorre de uma opção política do legislador constituinte e não se confunde com as normas que veiculam Direitos Humanos.” (ICHIHARA, 2000, p. 174).



Logo, a *competência* tributária é resultado de uma análise conjunta das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos sobre determinados fatos e das normas que subtraem poder desse mesmo Estado, em relação a fatos que considera insuscetíveis da tributação (ÁVILA, 2012), estes intrinsecamente relacionados com os Direitos Humanos e a dignidade da pessoa humana, os Direitos Fundamentais e a *constitucionalística*.

Assim, a imunidade passa a ser a qualidade de uma situação ou de uma pessoa que, devido a alguma especificidade material, impede a competência tributária e sua exação. Uma espécie de veto à tributabilidade do Estado, sobre direitos considerados anteriores mesmo ao pacto constitucional, sobretudo à liberdade. A interpretação das normas imunizantes, portanto, segundo a Ministra Regina Helena Costa, deve dar eficácia a proteção da liberdade nelas condensada.

A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos de liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do artigo 150, da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis. (...) Nesse contexto é que deve ser vista a imunidade: preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva (TORRES, 1999, p. 51).

A Constituição de 1988 consagra a relação entre imunidades e Direitos Fundamentais, ao estabelecê-las como cláusulas pétreas (art. 60, §4º, IV, da CRFB) ou por significarem critérios de justiça e utilidade, sempre ligadas a Direitos Humanos. Assim, são imunidades somente as incompetências de exação que guardam relação com a tutela de Direitos Fundamentais e Direitos Humanos. Mas, sob essa perspectiva, põe-se a seguinte questão: a imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da CRFB) entre os entes federativos configura um retrocesso à autolimitação positivista ou um avanço neoconstitucional(*ístico*) garantista? Senão vejamos.

IMUNIDADE OU IMUNOLÓGICO?

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros – eis o comando constitucional a respeito da imunidade tributária recíproca. A incompetência tributária entre os entes federativos, enquanto norma, é uma escolha política do constituinte; nesse caso, do constituinte derivado, uma vez que foi incluída através da Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

Por se tratar da impossibilidade de exação entre pessoas de Direito Público, a previsão pode soar dúbia: contém uma garantia fundamental, ao menos em expectativa, consubstanciada pela relação



dialógica com Direitos Humanos e Direitos Fundamentais; ou é um privilégio, não como imunidade, mas como uma prerrogativa imunológica à fiscalidade do Estado, a fim de garantir-lhe proteção tributária irrestrita? O contraponto imunidade vs. imunológico reside na discricionariedade: aquela (imunidade) não a tem, porquanto seu âmbito de incidência é determinado; este (imunológico) é discricionário, por formar um sistema determinável de imunidades oportunas.

Assim, considerar a imunidade recíproca como uma *imunidade* seria dizer que ela tem um fim específico, uma razão de ser, ou *dever ser*, já determinado; o qual, segundo a perspectiva adotada até aqui, manifestaria a limitação imposta pelos Direitos Humanos e Direitos Fundamentais. De outro lado, considerá-la *imunológica* significaria admiti-la como um espaço de manobra para a conformação arbitrária de imunidades em benefício do Estado, como um sistema imunológico humano que cria barreiras contra agentes (no caso estatal, agentes que seriam políticos) indesejados.

A Emenda Constitucional nº 3, que instituiu o inciso IV, do art. 150, da Constituição, à época, chegou a ser contestada em sede de controle de constitucionalidade¹², haja vista a percepção de potencial arbitrariedade oferecida pela norma, cuja preocupação reside, como expôs Baleeiro, no fato de a linha entre o tributável e o imune ter sido traçada por um punho vacilante. O Ministro Sydney Sanches, relator da Ação Direta de Inconstitucionalidade em questão, então destacou a explanação feita por Barbalho, da seguinte forma:

Se entre os poderes dos Estados se compreendesse o de lançar taxas sobre a receita, serviços e bens da União, fácil é de ver que esta ficaria à mercê dos Estados, tolhida no exercício de suas funções, sem independência no desenvolvimento constitucional d'ellas, subordinada, annullada; fôra isso incompatível com exercício de suas faculdades soberanas. Nem se poderia compreender uma 'União' com essa fonte de discordia e separação. Tampouco se poderia justificar esse poder como uma prerrogativa propria e necessária aos Estados, em quanto unidades da federação, pois lhe fôra ella antinômica e antípoda. E reciprocamente. E por outro lado, os aparelhos governamentais dos Estados, sua dotação, seu funcionamento, tudo que concerne a seus serviços, necessariamente tem de ficar immune o isento do poder taxatorio da União. Na qualidade de Estado, com autonomia, com direito de estabelecer seu mecanismo governamental, suas instituições, seus serviços públicos, essas entidades componentes da União não poderiam n'isso estar sujeitas a pagar-lhe coisa alguma, sob título algum. Importaria o contrário obrigar-las a contribuição pelo proprio facto de terem-se constituído em Estados, o que é absurdo. E tal sujeição dar-lhes-ia certo caracter de vassallagem, de suzerania. [*manutenção da escrita original*] (BARBALHO, 1992, p. 40)

Sendo assim, a *imunidade* recíproca não se configura como uma revisita ao positivismo tributário e financeiro do Estado, mas sim como perspectiva de exequibilidade garantística, oferecida mediante epistemologia principiológica constitucional – sobretudo porque, de acordo com o art. 9º, §1º, do CTN, não é excluída a responsabilidade fiscal, nem a obrigatoriedade de manutenção da relação com os

¹² A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939-7, DF, essencialmente, questionava a inconstitucionalidade da instituição do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), embora contemplasse, também, as questões ora propostas, a respeito do desígnio das imunidades tributárias e seu caráter aparentemente dual.



objetivos públicos¹³ (§2º, do mesmo artigo 9º). Frisa-se, ademais, que, por ser instituída em razão da natureza jurídica da pessoa, a imunidade tributária recíproca:

é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras (CARVALHO, 2004, p. 85).

Para além da observância da isonomia e do pacto federativo, a imunidade recíproca disponibiliza um alívio pecuniário de arrecadação, o qual proporciona que os montantes que se destinariam ao adimplemento de tributos ‘inter-entidades’ possam ser investidos em outras finalidades - quais sejam aquelas relacionadas a persecução e efetivação de Direitos Humanos e Direitos Fundamentais¹⁴. A imunidade proviria, desse modo, do interesse social em não ver inibida ou afastada a capacidade dos entes federativos de concretizar essas espécies de Direitos, em favor dos contribuintes.

O desafio do Estado Social e Democrático de Direito é, de alguma forma, garantir justiça social efetiva aos seus cidadãos, no sentido do desenvolvimento da pessoa humana, observando ao mesmo tempo o ordenamento jurídico. Significa dizer que este Estado se encontra marcado por preocupações éticas voltadas aos direitos e prerrogativas humanas e fundamentais (LEAL, 2009, p. 73).

Ademais, considerando que as arrecadações dos entes públicos (ou privados, no exercício de função pública, como a administração indireta, por exemplo) devem, respeitado cada plano orçamentário respectivo, ser convertidas em gastos com políticas atinentes aos Direitos Humanos e Direitos Fundamentais; atender a tributos de outra pessoa de Direito Público divergiria do princípio da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2012) e acabaria por consistir em *bis in idem* tributário.

Cumprido lembrar, nesse ínterim, que uma parcela dos Direitos Fundamentais e dos Direitos Humanos requer prestação positiva (*facere*) por parte do Estado, como os Direitos sociais, por exemplo; dependentes, portanto, de capital público aplicado ativamente. Ou seja, o dinheiro que seria dispensado a fim de arcar com tributos cobrados entre entes federados, que, teoricamente, em parte se destinariam a persecução de Direitos Humanos e de Direitos Fundamentais, pelo ente arrecadador, poderiam, de pronto, ser revertidos pelo ente pagador, com a mesma finalidade e, por conseguinte, o mesmo resultado.

¹³ “A imunidade se dá em função das atividades típicas dos entes políticos, de modo que não se aplica a eventuais atividades econômicas realizadas em regime de livre concorrência, 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, nos termos do § 3º do mesmo artigo 150” (PAULSEN, 2017. p. 114).

¹⁴ Desoneração de funções desprovidas da presunção de riqueza (Agravo de Regimento em Recurso Extraordinário [AgR em RE] nº 399.307, Minas Gerais MG, Relator Ministro Joaquim Barbosa)



Nada obstante, evita-se, ainda, a execução de pressões políticas entre os agentes federados ou pessoas no exercício de função pública, preferenciando uma interlocução entre eles, que se dê mediante convênios, fomento ou parcerias, a título de exemplo; valendo citar a existência da Secretaria de Fomento e Apoio a Parcerias de Entes Federativos¹⁵ inclusive. Seja qual for a via comunicativa entre eles, nenhuma delas passa, ou deveria passar, pela tributação, mesmo porque, em que pese Direitos Humanos e Direitos Fundamentais, não existe sucedâneo pecuniário capaz de satisfazê-los.

Enfim, ainda que a imunidade recíproca pareça uma regalia governamental de não tributação, ela em si, na verdade, perfaz o núcleo rígido da Constituição Federal, enquanto Direito Fundamental integrante, esbarrando, aliás, na proibição do retrocesso social¹⁶. Há de se concordar, dessa forma, consoante defende Ricardo Lobo Torres, que tais imunidades sequer precisariam constar expressamente na Constituição, instrumento este que simplesmente as declararia em defesa dos Direitos Humanos.

À GUIA DE CONCLUSÃO

O passado tributário das sociedades mais notórias pode vir a sugerir uma mão de ferro estatal, ora de privilégios, ora de aparente confisco. Mas é focando-se no desenvolvimento dos Estados, das instituições e das constituições que melhor se enxerga a posição pretendida pela relação jurídica tributária atual. Em especial no ordenamento jurídico brasileiro, a constitucionalização do Direito Financeiro e Tributário é bom indício para perceber a principiologia garantista dessa seara legal, sobretudo em se tratando das imunidades recíprocas, previstas pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.

A evolução do Estado Fiscal, sobretudo com a transmutação de uma relação de poder tributário para a relação jurídica financeira tributária – quer dizer, o abandono do Estado Patrimonial – propiciou a mudança de olhares a respeito da exação. Nesse ínterim, a constitucionalização do Direito Tributário e da competência de tributabilidade do Estado vieram a ser determinantes para a possibilidade de autolimitação imposta pelos Direitos Humanos e, também, por Direitos Fundamentais.

Pôde-se perceber que a norma de não exação entre entes federativos, ou aqueles que exerçam função típica, constitui uma faceta já determinada do Estado, às vistas de salvaguardar a persecução de

¹⁵ É necessário, nessa altura, apontar uma crítica: a Secretaria de Fomento e Apoio a Parcerias de Entes Federativos foi transferida da Casa Civil para o Ministério da Economia, através do Decreto nº 10.218, de 2020, publicado pelo presidente Jair Messias Bolsonaro. Perde-se, com a promoção dessa alteração, a perspectiva integracional desse órgão, ínsita do caráter de apoio mútuo – a interlocução pretendida – entre os entes federativos e pessoas no exercício de funções públicas e de harmonia entre todos eles. Passa-se a uma perspectiva essencialmente financeira, submissa às políticas de um Ministro “garoto de Chicago” (*Chicago Boy*), fantasioso liberal, como o que hoje ocupa o Ministério da Economia brasileiro.

¹⁶ Sobre o princípio da proibição ao retrocesso social, pode-se considerá-lo como “norma jusfundamental adscrita, de natureza principal, que proíbe ao legislador a supressão ou alteração de normas infraconstitucionais que densificam normas constitucionais de direitos sociais de molde a violar sua eficácia” (NETTO, 2010, p. 113)



Direitos Humanos e Direitos Fundamentais – uma prerrogativa de *imunidade*. Afastar a ideia de um âmbito de discricionariedade, mediante a incompetência tributária, para resguardo do poder estatal – afastar uma ideia de sistema *imunológico* – é fundamental para a defesa dessa prerrogativa enquanto fundamento estruturante de uma ordem constitucional que busque se concretizar materialmente.

Dessa feita, correlacionar um contexto histórico vetusto ao presente oportuniza chegar à conclusão de que o fim perseguido pela norma Constitucional é contemplar os demais direitos que nela residem, tendo em vista a vedação ao recrudescimento do grau de concretização social que já se tenha alcançado. As *imunidades* recíprocas, portanto, visam a proteger aqueles Direitos anteriores ao próprio pacto político e, por isso, não devem ser vistas como poder do Estado. Merece um próximo debate, entretanto, se de fato assim têm se executado o referido desígnio.

REFERÊNCIA

AMARO, L. **Direito tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2019.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BARBALHO, J. **Comentários à Constituição Federal de 1891**. Brasília: Editora Senado Federal, 1992,

BARBOSA, M. V. “Constitucionalização do Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: Aportes Doutrinários e Jurisprudenciais para um Direito Tributário Renovado”. **Revista da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ)**, vol. 21, n. 3, 2019.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Editora Almedina, 1998.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

CARVALHO, P. B. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

FERREIRA FILHO, M. G. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

ICHIHARA, Y. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

LEAL, R. G. **Condições e possibilidades eficazes dos direitos fundamentais sociais: os desafios do poder judiciário no Brasil**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

LOCHAGIN, G. L. **A execução do orçamento público: flexibilidade e orçamento impositivo** São Paulo: Editora Blücher, 2016.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2016.



MIRANDA, F. C. P. **Comentários à Constituição de 1946**, vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, 1963.

NABAIS, J. C. “Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal”. **Revista Fórum de Direito Tributário**, vol. 1, n. 4, 2003.

NETTO, L. C. P. **O Princípio da Proibição de Retrocesso Social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2012

TORRES, R. L. “As imunidades tributárias e os Direitos Humanos: problemas de legitimação”. *In: Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. 3. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. 3. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.



BOLETIM DE CONJUNTURA (BOCA)

Ano IV | Volume 11 | Nº 32 | Boa Vista | 2022

<http://www.ioles.com.br/boca>

Editor chefe:

Elói Martins Senhoras

Conselho Editorial

Antonio Ozai da Silva, Universidade Estadual de Maringá

Vitor Stuart Gabriel de Pieri, Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Charles Pennaforte, Universidade Federal de Pelotas

Elói Martins Senhoras, Universidade Federal de Roraima

Julio Burdman, Universidad de Buenos Aires, Argentina

Patrícia Nasser de Carvalho, Universidade Federal de Minas Gerais

Conselho Científico

Claudete de Castro Silva Vitte, Universidade Estadual de Campinas

Fabiano de Araújo Moreira, Universidade de São Paulo

Flávia Carolina de Resende Fagundes, Universidade Feevale

Hudson do Vale de Oliveira, Instituto Federal de Roraima

Laodicéia Amorim Weersma, Universidade de Fortaleza

Marcos Antônio Fávaro Martins, Universidade Paulista

Marcos Leandro Mondardo, Universidade Federal da Grande Dourados

Reinaldo Miranda de Sá Teles, Universidade de São Paulo

Rozane Pereira Ignácio, Universidade Estadual de Roraima