

**REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS**  
**BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY**

**Imunidade recíproca e federalismo:** da construção norte-americana à atual posição do STF  
**Reciprocal immunity and federalism:** from the north american construction to the current STF position

Fernando Santos Arenhart

# Sumário

## DOSSIER FEDERALISMO

**FORMA DE ESTADO: FEDERALISMO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS** ..... 2

Carlos Bastide Horbach

**IMUNIDADE RECÍPROCA E FEDERALISMO: DA CONSTRUÇÃO NORTE-AMERICANA À ATUAL POSIÇÃO DO STF** ..... 14

Fernando Santos Arenhart

**JUSTIÇA FISCAL, PAZ TRIBUTÁRIA E OBRIGAÇÕES REPUBLICANAS: UMA BREVE ANÁLISE DA DINÂMICA JURISPRUDENCIAL TRIBUTÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL** ..... 34

Luís Carlos Martins Alves Jr

**FEDERALISMO, ESTADO FEDERALISTA E A REVALORIZAÇÃO DO MUNICÍPIO: UM NOVO CAMINHO PARA O SÉCULO XXI?** ..... 52

Antonio Celso Batista Minhoto

**EFEITOS POLÍTICO-JURÍDICOS DA NÃO INSTITUCIONALIZADA PARADIPLOMACIA NO BRASIL** ..... 66

Gustavo de Souza Abreu

**THE MANAGEMENT OF PUBLIC NATURAL RESOURCE WEALTH** ..... 80

Paul Rose

**A (IN)COMPETÊNCIA DO CONAMA PARA EDIÇÃO DE NORMAS SOBRE LICENCIAMENTO AMBIENTAL: ANÁLISE DE SUA JURIDICIDADE** ..... 118

André Fagundes Lemos

## ARTIGOS SOBRE OUTROS TEMAS

**TEORÍA DE LA PRESIÓN TRIBUTARIA EN BASE A LA IGUALDAD INTERGENERACIONAL: UNA PERSPECTIVA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DEL CASO ARGENTINO** ..... 135

Luciano Carlos Rezzoagli e Bruno Ariel Rezzoagli

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO: GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIAS** ..... 148

Luís Carlos Martins Alves Júnior

**TRIBUTÁRIO - O PARECER PGFN/CRJ 492/2011 E OS EFEITOS DA COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM FACE DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO\*** ..... 174

Antônio Frota Neves

<b>A SEGURANÇA JURÍDICA ADMINISTRATIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: UMA ANÁLISE ACERCA DOS FUNDAMENTOS NORMATIVOS E DOS ARGUMENTOS JURÍDICOS NOS JULGAMENTOS DOS MANDADOS DE SEGURANÇA 24.781 E 25.116.....</b>	<b>195</b>
Ana Paula Sampaio Silva Pereira	
<b>AVALIAÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL: APONTAMENTOS PARA UMA NOVA AGENDA DE PESQUISA SOBRE O MODO DE PRODUÇÃO DAS LEIS.....</b>	<b>229</b>
Natasha Schmitt Caccia Salinas	
<b>POLÍTICAS PÚBLICAS, DEVERES FUNDAMENTAIS E CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS .....</b>	<b>251</b>
Julio Pinheiro Faro	
<b>POLÍTICAS PÚBLICAS DE GUERRA ÀS DROGAS: O ESTADO DE EXCEÇÃO E A TRANSIÇÃO DO INIMIGO SCHMITTIANO AO HOMO SACER DE AGAMBEN .....</b>	<b>271</b>
João Victor Nascimento Martins	
<b>NEW INSTITUTIONS FOR THE PROTECTION OF PRIVACY AND PERSONAL DIGNITY IN INTERNET COMMUNICATION – “INFORMATION BROKER”, “PRIVATE CYBER COURTS” AND NETWORK OF CONTRACTS .....</b>	<b>282</b>
Karl-Heinz Ladeur	
<b>RESPONSABILIDADE CIVIL DECORRENTE DE ERRO MÉDICO .....</b>	<b>298</b>
Edilson Enedino das Chagas e Héctor Valverde Santana	
<b>A ATUAL GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA SEGUNDO A LÓGICA DE MERCADO E SUA AINDA CARACTERIZAÇÃO COMO SERVIÇO PÚBLICO .....</b>	<b>313</b>
Humberto Cunha dos Santos	
<b>EMPRESAS, RESPONSABILIDADE SOCIAL E POLÍTICAS DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA NO BRASIL.....</b>	<b>333</b>
Leandro Martins Zanitelli	
<b>O OUTRO E SUA IDENTIDADE: POLÍTICAS PÚBLICAS DE REMOÇÃO E O CASO DOS AGRICULTORES DO PARQUE ESTADUAL DA PEDRA BRANCA/RJ.....</b>	<b>350</b>
Andreza A. Franco Câmara	
<b>A LEGITIMAÇÃO DO ABORTO À LUZ DOS PRESSUPOSTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>364</b>
Terezinha Inês Teles Pires	
<b>JUSPOSITIVISMO, DISCRICIONARIEDADE E CONTROLE JUDICIAL DE POLÍTICAS PÚBLICAS NO DIREITO BRASILEIRO .....</b>	<b>392</b>
Guilherme Valle Brum	
<b>A GOVERNANÇA TRANSNACIONAL AMBIENTAL NA RIO + 20.....</b>	<b>406</b>
Paulo Márcio Cruz e Zenildo Bodnar	

<b>O QUE É UMA BOA TESE DE DOUTORADO EM DIREITO? UMA ANÁLISE A PARTIR DA PRÓPRIA PERCEPÇÃO DOS PROGRAMAS .....</b>	<b>424</b>
--	------------

Nitish Monebhurrun e Marcelo D. Varella

<b>NORMAS EDITORIAIS.....</b>	<b>442</b>
-------------------------------	------------

Envio dos trabalhos:.....	444
---------------------------	-----

# Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF

## Reciprocal immunity and federalism: from the north american construction to the current STF position\*

Fernando Santos Arenhart\*\*

### RESUMO

Este artigo, ao abordar o tema da imunidade tributária recíproca sob uma perspectiva histórica, busca estabelecer uma relação entre tal imunidade e a evolução do federalismo. A partir do caso *McCulloch v. Maryland*, pretende-se comparar o seu contexto histórico com aquele existente quando da promulgação da Constituição Brasileira de 1891, traçando um paralelo entre a construção norte-americana e a positivação da imunidade recíproca nas Constituições brasileiras, verificando pontos de toque e distanciamento. A partir de então será possível estabelecer as peculiaridades da imunidade recíproca no Brasil, assim como os princípios nos quais está baseada, confrontando tal construção com os precedentes mais recentes do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. A conclusão a que se pode chegar é que, apesar de ser o caso *McCulloch v. Maryland* o ponto de partida obrigatório, a construção brasileira teve contornos particulares, especialmente devido a uma contextualização completamente diferenciada do seu Estado Federativo e da amplitude de suas Constituições, que afastaria em certo ponto a aplicação da teoria dos poderes implícitos.

**Palavras-chave:** tributação; imunidade recíproca; federalismo.

### ABSTRACT

This paper, while discussing the issue of reciprocal tax immunity from a historical perspective, attempts to establish a relationship between this kind of immunity and the evolution of federalism. Starting from the *McCulloch v. Maryland* case, is intended to compare its historical context to that existing when the enactment of the 1891 Brazilian Constitution, drawing a parallel between the north american and the brazilian construction, checking both touch and distance points. Thenceforth, it will be possible to establish the peculiarities of the reciprocal immunity in Brazil, as well as the principles on which it is based, confronting such a construction with the latest precedents of the Supreme Court on the subject. The conclusion is that, despite being the case *McCulloch v. Maryland* the required starting point, the bra-

\* Recebido em 30/10/2013  
Aprovado em 16/12/2013

\*\* Advogado, inscrito na OAB/RS sob o n.º 56.377. Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (PPGD-UFRGS). Email: fernandoarenhart@yahoo.com.br

zilian construction had particular contours, especially due to a completely different contextualization of its federal state and the breadth of its constitutions, that, at a certain point, would withdraw the application of the implied powers theory.

**Keywords:** taxation; reciprocal immunity; federalism.

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo das imunidades tributárias desafia sempre o enfrentamento de questões atinentes ao poder e as limitações ao seu exercício. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro, “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos”<sup>1</sup> e, se em tempos passados decorria unicamente da vontade do soberano, hodiernamente se funda na lei como expressão máxima da vontade coletiva<sup>2</sup>. O ato de tributar é, assim, verdadeira expressão da soberania de um Estado e, ao resultar de uma exigência, confunde-se com o exercício do poder<sup>3</sup>.

Nesse sentido, ao restringir a competência tributária, a imunidade afeta negativamente um poder estatal. Não é por outra razão que a imunidade tributária compreende, na clássica definição de Aliomar Baleeiro, uma das formas de limitação constitucional ao poder de tributar<sup>4</sup>. A definição das imunidades proposta por Humberto Ávila traz à tona a relação entre estas e o exercício do poder:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que torna insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.<sup>5</sup>

Conforme destaca a professora Misabel Machado Derzi, “as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem”<sup>6</sup>. Nesse sentido, dentre as imunidades tributárias, pode-se afirmar que aquela insculpida no art. 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal de 1988 (CF/88)<sup>7</sup>, é a que mantém maior proximidade com o poder e a sua delimitação.

No caso da imunidade recíproca, objeto do presente trabalho, não há como compreendê-la corretamente sem enfrentar o tema do federalismo<sup>8</sup> e as relações de poder que moldaram tal instituto. Tal imunidade remonta ao direito norte-americano, e sua evolução se confunde com a própria história trilhada a partir da Convenção de Filadélfia de 1787 e o surgimento dos Estados Unidos da América.

1 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 1.

2 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

3 José Afonso da Silva explica que o poder é um fenômeno sócio-cultural e o Estado, como grupo social máximo e total, tem também o seu poder, denominado *poder político*. Tal poder, por sua superioridade em relação aos demais poderes sociais, caracteriza a soberania do Estado (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15.ed., rev. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 110-111).

4 “[...] A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito da abrangência da norma sucessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 114-116).

5 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 209.

6 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 231.

7 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]

8 Sobre o tema, ver SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007.

A construção da imunidade recíproca neste país se inicia em 1819 com o julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*<sup>9</sup>, tendo como pano de fundo uma séria discussão sobre o poder de tributar e suas consequências frente ao recém-formado Estado Federal americano. Não obstante tal tema ter sido abordado por Aliomar Baleeiro<sup>10</sup> e, recentemente, por André Pedreira Ibañez<sup>11</sup>, alguns aspectos históricos ainda merecem ser apreciados para melhor entender as origens da imunidade recíproca e a sua relação com o princípio federativo.

Assim, este artigo buscará contextualizar o julgamento *McCulloch v. Maryland*, estabelecendo a relação da decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos da América com a teoria dos poderes implícitos defendida por Alexander Hamilton, e o debate deste com Thomas Jefferson nos primeiros anos da independência. A partir de tal análise, será possível compreender a evolução da imunidade recíproca no direito norte-americano em paralelo com a evolução da própria federação.

A partir da construção norte-americana acerca da imunidade recíproca, pretende-se comparar o contexto histórico do caso *McCulloch v. Maryland* com aquele existente quando da promulgação da Constituição Brasileira de 1891, bem como as razões pelas quais tal imunidade, no Brasil, não acompanhou o debate da Suprema Corte a partir dos casos *Weston v. City Council of Charleston*<sup>12</sup>, *The Collector v. Day*<sup>13</sup>, *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*<sup>14</sup>, *Helvering v. Gerhardt*<sup>15</sup> e *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*<sup>16</sup>.

Deste modo, importante traçar um paralelo entre a construção norte-americana e a posituação da imunidade recíproca nas Constituições brasileiras, verificando pontos de toque e distanciamento e, posteriormente, a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na interpretação do referido instituto.

A partir de então será possível estabelecer as peculiaridades da imunidade recíproca no Brasil, assim como os princípios nos quais está baseada, confrontando tal construção com os precedentes mais recentes do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. A conclusão a que se pode chegar é que, apesar de ser o caso *McCulloch v. Maryland* o ponto de partida obrigatório, a construção brasileira teve contornos particulares, especialmente devido a uma contextualização completamente diferenciada do seu Estado Federativo e da amplitude de suas Constituições, que afastaria em certo ponto a teoria dos poderes implícitos.

## 2. ORIGENS HISTÓRICAS DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Segundo Roberta Drehmer de Miranda, o federalismo pode ser entendido como

[...] a ideia política – mormente de cunho liberal, com origem nos *Founding Fathers*, ou *Framers of the Constitution* norte-americanos – que permeia a justificação de uma dada forma de Estado formada em um país<sup>17</sup>.

O modelo federativo teve origem na realidade sócio-política norte-americana, fruto de longo processo de independência junto à Coroa Inglesa. Desde a chegada dos primeiros colonos à América do Norte, formaram-se comunidades políticas dotadas de grande autonomia, que posteriormente deram origem às treze

9 UNITED STATES. *Supreme Court*. *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316 (1819).

10 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

11 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 29-53.

12 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Weston v. City Council of Charleston*, 27 U.S. 449 (1829).

13 UNITED STATES. *Supreme Court*. *The Collector v. Day*, 78 U.S. 113 (1870).

14 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Pollock v. Farmers Loan & Trust Co.*, 158 U.S. 601 (1895).

15 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Helvering v. Gerhardt*, 304 U.S. 405 (1938).

16 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*, 299 U.S. 466 (1939).

17 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 201-202.

colônias. Os colonos ingleses mantiveram o espírito social britânico de autogoverno e a Inglaterra, por sua vez, concedeu enorme autonomia e liberdade política aos americanos<sup>18</sup>.

A consequência de tal autonomia foi que, quando do processo de independência, as colônias possuíam alto grau de organização, cada qual com sua *Bill of Rights*, o que levou ao centro dos debates revolucionários o problema da representação política e das liberdades dos cidadãos.

A defesa do federalismo (em oposição ao confederalismo) se deu através de inúmeros artigos<sup>19</sup>, elaborados por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, e que foram publicados na imprensa de Nova Iorque entre 1787 e 1788. Especialmente com relação ao tema tributação, foram escritos sete artigos (n.ºs 30 a 36), todos de autoria de Alexander Hamilton, o que não se deu por acaso: além de militar e filósofo político, Hamilton era economista e tinha grandes conhecimentos sobre finanças, chegando a ser nomeado por George Washington como Secretário de Tesouro do seu primeiro governo, cargo exercido de 1789 a 1795.

No início do artigo n.º 30, Hamilton deixa claro que o projeto federalista dependia em grande parte da capacidade do novo governo de financiar-se:

O dinheiro é considerado, muito correctamente, como o princípio vital do organismo político, como aquilo que sustenta a sua vida e movimento e o capacita para executar as suas funções mais essenciais.<sup>20</sup>

O autogoverno, portanto, dependia fundamentalmente do poder de tributação, eis que esta era a forma de se obter os recursos necessários para a sua manutenção. Hamilton chega a alertar que, sem tal capacidade de obter recursos, “ou o povo tem de ser sujeito a pilhagem contínua, como substituto de um modo mais aceitável de suprir as necessidades públicas, ou o governo tem de mergulhar numa atrofia fatal e, em pouco tempo, perecer”<sup>21</sup>.

É importante ressaltar que a proposta de Constituição federalista tinha como pano de fundo a derrocada da Confederação, atribuída por Hamilton, dentre outros, à incapacidade da União de lançar impostos. Com efeito, o artigo VIII da Confederação, ao dispor sobre “as despesas da guerra e todas as outras despesas que venham a ser feitas para a defesa comum ou para o bem-estar geral”, exigia que fossem suportadas por um tesouro comum, provisionado pelos diversos Estados na proporção “do valor de toda a terra dentro de cada Estado”<sup>22</sup>. Tais impostos deveriam ser lançados e cobrados sob a autoridade e direção das legislaturas estaduais dentro do período de tempo acordado pelos Estados Unidos em Congresso. Não obstante a obrigatoriedade de tal exação, a dependência tributária da União para com os Estados era evidente, tirando daquela a capacidade, na prática, de se autofinanciar. Como afirma Hamilton,

A presente Confederação, fraca como é, teve a intenção de depositar nos Estados Unidos um poder ilimitado para atender às necessidades pecuniárias na União. Mas, partindo de um princípio errado, fez isso de tal maneira que frustrou inteiramente a intenção.<sup>23</sup>

A solução encontrada pelos federalistas para superar tal problema foi uma mudança no sistema que a produziu (sistema de quotas e requisições), atribuindo à União uma autonomia tributária. Apresentando tal expediente como a única e inquestionável solução, Hamilton direciona sua argumentação para os críticos que exigem uma distinção entre tributação interna (a cargo dos Estados) e externa (a cargo da União). Afirmando que tal distinção continuaria a deixar a União à mercê dos Estados, e que não haveria garantias de que tal divisão proporcionasse recursos suficientes à manutenção da União, Hamilton relembra a “máxima do bom senso” de que “todo o PODER deve ser proporcionado ao seu OBJECTO”. Nas palavras do

18 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 202.

19 Os denominados *federalist papers* consistem em 85 artigos que, em 1788, foram reunidos em uma coletânea conhecida como “O Federalista”.

20 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011, p. 278.

21 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011, p. 278.

22 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011, p. 783.

23 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011, p. 279.

próprio Hamilton, “Acredito que isto pode ser comprovado pela história da humanidade, que no progresso usual das coisas, as necessidades de uma nação, em cada período de sua existência, serão pelo menos iguais aos seus recursos”<sup>24</sup>.

Tal afirmação é fundamental para entender a relação estabelecida entre o exercício do poder político e a competência tributária, questão fundamental do direito constitucional e tributário. Também é possível, a partir de tal afirmação, vislumbrar o que se chamou de “teoria dos poderes implícitos”, defendida por Hamilton no debate que se seguiu à Constituição de 1787. Considerando a forte defesa empregada pelo manifesto federalista no sentido de não ser a Constituição uma carta excessivamente detalhista, e a consequente inexistência de uma limitação expressa aos poderes de tributar, os posteriores embates nesta área entre Estados e União delineou posições antagônicas em relação a tais limitações. De um lado se colocou a posição de Hamilton (para quem era imprescindível o fortalecimento da capacidade tributária da União), e que argumentava que a Constituição, ao outorgar poderes para determinado órgão, estava lhe outorgando implicitamente os poderes necessários para a sua execução (inclusive os tributários). De outro estavam aqueles que condicionavam o exercício de determinados poderes à expressa atribuição por parte da Constituição.

Não é por outra razão a formação de um Estado no modelo federativo nos Estados Unidos da América: era necessário garantir, ao mesmo tempo, autonomia para os agora Estados Federados, e a centralização de certas matérias políticas. Tal estrutura ficou conhecida como “federalismo de competição”, o qual pode ser definido como

A estrutura de divisão territorial do poder sustentada em dois órgãos que se limitam reciprocamente, cada qual com seu campo de competências previamente definido – daí a ideia de Constituição escrita, suprema e rígida – e que, ao mesmo tempo, encontra-se em igualdade constitucional. A palavra “competição” resume bem a relação existente entre os Estados e o Governo Central, tendo em vista que eram considerados como “rivais” entre si, o que leva à necessidade de uma clara demarcação de poderes e limites para não colocar em perigo a união então perfectibilizada.<sup>25</sup>

É precisamente esta rivalidade entre Estados (fortes) e governo central (fraco), e a ausência de uma regra constitucional explícita sobre certas competências que permeia o julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*, julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 1819, e considerado a origem da imunidade tributária.

Será observado ainda, através da evolução doutrinária do instituto em análise, as modificações no próprio federalismo norte-americano, refletindo, segundo Bernard Schwartz, o crescente aumento da ingerência do Governo Federal sobre assuntos tipicamente exclusivos dos Estados membros<sup>26</sup>, bem como as limitações impostas a tal crescimento.

## 2.1 *McCulloch v. Maryland* e a teoria dos poderes implícitos

Em 1791, o governo americano decidiu criar um banco nacional, denominado *First Bank of the United States*, que em 1816 foi prorrogado pelo Congresso dos Estados Unidos (*Second Bank of the United States*). Uma das filiais do banco, estabelecida em 1817 na cidade de Baltimore, passou a ser taxada pelo Estado de Maryland através de um ato aprovado em sua Assembleia Geral em 11 de fevereiro de 1818<sup>27</sup>. James McCulloch, caixa da filial de Baltimore, se recusou a pagar o tributo, no que foi demandado judicialmente pelo Estado de Maryland.

24 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011, p. 280.

25 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 206-207.

26 SCHWARTZ *apud* MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 208.

27 “[...] an act to impose a tax on all banks, or branches thereof, in the State of Maryland, *not chartered by the legislature*” (UNITED STATES. *Supreme Court*. *McCulloch v. Maryland*, 17 U.S. 316 (1819)).

A questão posta em juízo chegou em 1819 à Suprema Corte, e, no entendimento do Chief Justice Marshall, que conduziu o julgamento, o que estava por detrás do caso era, de um lado, um Estado soberano negando vigência a um ato oriundo do legislativo da União e, de outro, um cidadão questionando a validade de um ato do legislativo do Estado.

No exame do caso, a questão foi apreciada através de duas perguntas distintas: 1.<sup>a</sup>) O Congresso tem o poder de criar um banco e este estabelecer filiais? 2.<sup>a</sup>) O Estado de Maryland pode taxar a filial desse banco sem violar a Constituição?

Para responder à primeira pergunta, Marshall pondera que a Constituição é uma convenção que foi submetida e ratificada pelo povo de cada Estado federado. O governo derivaria diretamente do povo, sendo ordenado e estabelecido em seu nome, a fim de formar uma união mais perfeita. Para tanto, foi necessário transformar tal aliança em um efetivo governo, concedendo poderes soberanos ao governo da União.

Afirma ainda o juiz Marshall que o governo da União, embora limitado em seus poderes, é supremo dentro de sua esfera de atuação (é o governo de todos, com poderes delegados por todos, agindo por todos), e suas leis, quando elaboradas nos termos da Constituição, constituem lei suprema do país.

Quanto aos poderes da União, a Constituição Americana dispunha sobre as competências do Congresso na Seção 8 do Artigo I, não estando incluída expressamente a possibilidade de criar um banco e estabelecer filiais. Todavia, o item 18 estabelecia a competência do Congresso para “Elaborar todas as leis *necessárias* e apropriadas ao exercício dos poderes acima especificados e dos demais que a presente Constituição confere ao Governo dos Estados Unidos ou aos seus Departamentos e funcionários”.

Apesar do Estado de Maryland entender que a expressão “leis necessárias” tinha um sentido restrito, de forma que apenas seria possível levar a cabo apenas os meios indispensáveis ao exercício do poder conferido pela Constituição, não foi este o entendimento da Suprema Corte.

Ao comentar a o referido item 18, o Chief Justice justifica que a referida cláusula estaria entre os poderes do congresso, e não entre as limitações a esse poder, e que os itens da Seção 8 pretendem ampliar, e não diminuir, os poderes conferidos ao governo.

Para o juiz Marshall, o governo, dotado de amplos poderes, deve também ter amplos meios para a sua execução. Ou seja, os poderes conferidos ao governo implicam os ordinários meios de execução, dentre eles a criação de uma empresa. Chief Justice fundamenta seu pensamento na Seção 3 do Art. IV da Constituição:

3. O Congresso poderá dispor do território e de outras propriedades pertencentes ao governo dos Estados Unidos, e quanto a eles baixar leis e regulamentos. Nenhuma disposição desta Constituição se interpretará de modo a prejudicar os direitos dos Estados Unidos ou de qualquer dos Estados.

A conclusão unânime da corte foi no sentido de que a criação do Banco dos Estados Unidos era um ato constitucional, parte da lei suprema do país, sendo constitucional também a criação de uma filial no Estado de Maryland.

Tal conclusão reafirma a chamada *teoria dos poderes implícitos*, segundo a qual muito embora a Constituição não elencasse determinados poderes, os mesmos os mesmos estariam à disposição da União implicitamente<sup>28</sup>. Tal tese era defendida por Alexander Hamilton, primeiro Secretário do Tesouro dos Estados Unidos e um dos fundadores do *First Bank of United States*, e fazia parte do debate federalista da época.

Prosseguindo no julgamento, a corte suprema passou a debater se, uma vez considerada constitucional a criação de um banco pela União, poderia o Estado de Maryland taxá-lo.

É a partir de então que se estabelece a tese da imunidade recíproca, construída a partir dos seguintes axiomas: 1) que o poder de criar implica o poder de preservar; 2) que o poder de destruir, quando exercido

28 IBÁÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 31.

por um “estranho”, é hostil e incompatível com os poderes de criar e preservar; 3) que, sempre que tal incongruência existe (poder de destruir x poder de criar e preservar), aquela autoridade que é suprema deve prevalecer.

No caso em julgamento, estava em jogo o poder do Congresso de criar e manter o banco e que, frente ao poder de destruir do Estado (através da taxaço), por ser este incongruente com o de criar e preservar não poderia prevalecer em face da autoridade suprema, que tem o poder de controle.

Através de tal raciocínio a corte afirmou, pela primeira vez, a imunidade tributária dos meios de ação do governo federal em face das pretensões do fisco dos Estados, cunhando a famosa frase “*the power to tax involves the power to destroy*”<sup>29</sup>. Convém esclarecer que, no caso específico, a taxaço da filial do banco pelo Estado tinha o nítido intuito de inviabilizar as suas atividades.

Ao justificar a imunidade, o juiz Marshall afirma que o povo de um Estado dá ao seu governo o direito de lhes taxar, assim como suas propriedades, e como as exigências do governo não podem ser limitadas, o povo não prescreve limites ao exercício desse direito, confiando no interesse do legislador e na influência que exerce sobre seus representantes para reprimi-los de cometerem abusos. Só que tal raciocínio não se aplicaria no caso da taxaço da propriedade da União, pois tais meios não foram outorgados pelo povo de um Estado particular, mas sim pelo povo de todos os Estados. Assim, se o poder de criar um banco foi atribuído por todo o povo dos Estados Unidos, o poder de taxá-lo não pode ser exercido por outorga do povo de apenas um Estado em particular. Se pudesse taxar a propriedade da União, se estaria permitindo que um Estado agisse de forma a exercer sua soberania em afronta à soberania da União<sup>30</sup>.

A interpretação dada pela corte, nos termos do voto, seria a única a evitar o “confronto de soberanias”. A intenção do povo americano ao instituir a União e sua constituição jamais teria sido tornar o governo geral dependente dos Estados.

Chief Justice Marshall aprecia ainda o argumento de que o poder de tributar só teria limitações no item 2 da Seção 10 do Art. I da Constituição<sup>31</sup>, e que um poder indefinido do governo da União poderia, com o tempo, retirar dos Estados (formadores da União) os meios de financiar suas próprias necessidades, os deixando inteiramente à mercê do legislativo nacional. Nesse sentido, os governos estaduais poderiam ser destruídos pelo monopólio federal.

Ao apreciar tal argumento, Marshall se aproxima da tese da reciprocidade, mas a afasta alegando que o povo dos Estados criou o governo geral e conferiu a ele o poder geral de tributação e que, como esse povo está representado no Congresso, quando ele tributa os Estados, está tributando seus constituintes, e tais

29 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.235.

30 Aliomar Baleeiro cita trecho importante do voto de Marshall em *McCulloch v. Maryland*: “Insistiu-se também em que, como se reconhece que o poder de tributação no governo federal e no estadual é concorrente, todo argumento que amparar o direito de o governo nacional tributar Bancos patenteados pelos Estados, apoiará igualmente o direito de os Estados tributarem Bancos patenteados pelo governo federal. O povo de todos os Estados criou o governo federal e lhe outorgou o poder federal de tributação. O povo de todos os Estados e os próprios Estados estão representados no Congresso, e, através de seus representantes, exercem este poder. Quando estes tributam as instituições patenteadas pelos Estados tributam seus representados; e esses impostos devem ser uniformes. Mas quando um Estado tributa as operações ou serviços do governo dos Estados Unidos, ele atinge instituições criadas não por seus próprios cidadãos, mas por toso o povo sobre o qual os deputados estaduais não exercem nenhum controle. Atinge medidas de um governo criado por outros e por eles mesmos, para o proveito de outros em comum com eles. A diferença é aquela que sempre existe, e sempre deve existir, entre a ação de um todo sobre uma parte, e a ação de uma parte sobre o todo, entre as leis de um governo que é declarado o supremo, e as de um governo que, quando em oposição àquelas leis, não é supremo” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 242-243).

31 “Nenhum Estado poderá, sem o consentimento do Congresso, lançar impostos ou direitos sobre a importação ou a exportação salvo os absolutamente necessários à execução de suas leis de inspeção; o produto líquido de todos os direitos ou impostos lançados sobre um Estado dobre a importação ou exportação pertencerá ao Tesouro dos Estados Unidos, e todas as leis dessa natureza ficarão sujeitas à revisão e controle do Congresso.”

tributos são uniformes. Por outro lado, quando um Estado tributa a União, ele age sobre instituições não criadas por seus próprios constituintes, mas sobre o povo do qual ele não têm controle.

Como se verifica, a regra de imunidade estabelecida através do caso *McCulloch v. Maryland* não admitia a reciprocidade, e tal se dá em razão da situação da federação americana na época. Recém formada, a União se mostrava enfraquecida em face do poder dos Estados, conforme explica Roberta Drehmer de Miranda:

Devido ao alto grau de autonomia e independência dos estados entre si e em relação à Nação, foi necessário estabelecer parâmetros para os conflitos de competências insurgentes, de modo a não prejudicar a união federativa, ou causar uma quebra profunda no sistema. O objetivo maior, portanto, foi evitar que os Estados-Membros interferissem no funcionamento do Governo Central, como ocorreu na Confederação Americana. SCHWARTZ ressalta um *leading case* da Suprema Corte Americana que, interpretando o artigo VI da Constituição, conforme o voto do *Judge John Marshall*, asseverou que as medidas do Governo Nacional prevalecem conquanto não sejam inconstitucionais, sendo tal posicionamento diretamente decorrente do princípio do *supreme law of the land* previsto no dispositivo constitucional citado.<sup>32</sup>

A partir do referido *leading case*, a questão da imunidade tributária foi objeto de novas discussões, que, conforme será visto adiante, acompanharam a evolução do federalismo americano, no sentido do fortalecimento do governo central.

## 2.2 A evolução da *reciprocal immunity of Federal and State instrumentalities*

Estabelecida a tese da imunidade tributária dos poderes da União através do caso *McCulloch v. Maryland*, o assunto ainda retornou aos tribunais (e à Suprema Corte) diversas vezes, evoluindo para o que ficou conhecido como o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State instrumentalities*.

Aliomar Baleeiro, ao tratar da imunidade recíproca nos Estados Unidos<sup>33</sup>, apresenta, além do já comentado caso *McCulloch v. Maryland*, os seguintes precedentes como representativos de sua evolução: *Weston v. City Council of Charleston*, *The Collector v. Day*, *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, *Helvering v. Gerhardt* e *Graves v. New York ex rel. O'Keefe*. Por sua vez, André Pedreira Ibañez, ao aprofundar o exame dos precedentes apresentados por Baleeiro, os classifica em três fases evolutivas distintas<sup>34</sup>. A fim de evitar a mera repetição do trabalho já realizado pelos referidos autores, os precedentes acima serão apresentados de forma breve, concentrando-se o presente artigo em expor as decisões mais recentes da Suprema Corte americana a respeito do tema.

Em *Weston v. City Council of Charleston*, a discussão que se estabeleceu em juízo foi a possibilidade de tributação, por parte da Câmara Municipal de Charleston, incidente sobre a propriedade de apólices federais por particulares. Ao apreciar a questão em 1829, a Suprema Corte entendeu aplicável ao caso os mesmos fundamentos utilizados no julgamento de *McCulloch v. Maryland*. A fundamentação utilizada foi que a tributação sobre uma apólice do governo federal é entendida pela Corte como a tributação a um contrato, ao poder dos Estados Unidos tomarem dinheiro emprestado, o que seria inconstitucional.

Apesar de semelhante ao caso *McCulloch v. Maryland*, em *Weston v. City Council of Charleston* houve voto divergente por parte do *Justice Johnson*, que entendia que o imposto em questão incidia sobre os rendimentos oriundos dos juros do dinheiro, e que por tal razão não seria inconstitucional. Também divergindo, *Justice Thompson*, entendendo que o imposto incidia sim sobre a propriedade, aduziu que considerar tal tributo como incidente sobre os meios adotados pelo governo federal para exercer suas atribuições seria um refinamento demasiado.

32 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 29-30.

33 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 235-241.

34 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 29-53.

Conforme afirma André Ibañez, “Enquanto no *case* ora analisado há uma intensa discussão se as apólices federais poderiam ser consideradas instrumentalidades do Governo Federal para o alcance de seus fins” no caso *McCulloch v. Maryland* o *First Bank of the United States* tinha uma função indispensável ao ente federal<sup>35</sup>. Portanto, *Weston v. City Council of Charleston*.

A segunda fase da evolução da *reciprocal immunity of Federal and State instrumentalities* inicia com o caso *The Collector v. Day*, julgado pela Suprema Corte em 1870, onde a controvérsia reside em saber se os Estados Unidos poderiam, de forma legal, estabelecer um imposto sobre o salário pago por um Estado a uma pessoa que era Juiz de Direito daquele mesmo Estado.

Baseado no precedente *Dobbins v. Commissioners of Erie County*<sup>36</sup>, a Suprema Corte ressaltou a relevância dos Estados e o fundamental papel exercido por tais entes na organização dos Estados Unidos e na distribuição do poder, até mesmo como forma de evitar um governo despótico<sup>37</sup>. Consagra-se neste julgamento a reciprocidade da imunidade tributária. Conforme explica Edward Setlock,

The doctrine of *McCulloch v. Maryland* was next extended to include a non-discriminatory state tax upon the income of a federal officer or employee in *Dobbins v. Commissioners of Erie County*. *Collector v. Day* established a complete reciprocity of immunities, for it state officers and employees were immune from federal taxation. *Collector v. Day* also recognized the equality of national and state governments in their respective spheres, although this rationale was inconsistent with the basis upon which Chief Justice Marshall put *McCulloch v. Maryland*, that the federal government was superior to that of the states.<sup>38</sup>

*Collector v. Day*, apresenta um estágio mais avançado do federalismo americano em relação àquele verificado em *McCulloch v. Maryland*. Enquanto neste caso havia a necessidade de afirmar a superioridade do governo federal recém formado, fortalecendo este perante os Estados, naquele se impunha refrear a sanha tributária federal em direção aos Estados. Aliomar Baleeiro, ao contextualizar historicamente o caso *Collector v. Day*, afirma com precisão que

Décadas depois, quando o desfecho da Guerra da Secessão consolida o poder nacional e tende a hipertrofiá-lo, a Corte, em sua benfazeja função política de restabelecer o equilíbrio das instituições federais, inicia uma segunda fase em que constrói a recíproca da imunidade dos títulos públicos e dos vencimentos dos funcionários estaduais em frente ao fisco da União.<sup>39</sup>

Ainda em uma segunda fase evolutiva, temos o julgamento, em 1895, do caso *Pollock v. Farmers’ Loan & Trust Co.* Neste caso, houve a tentativa de cobrança de imposto de renda federal sobre os juros derivados de apólices municipais. Trata-se, como afirma André Ibañez, de uma complexa decisão da Suprema Corte, que decidiu pela inconstitucionalidade do referido tributo<sup>40</sup>. A justificativa adotada foi que, não tendo os Estados poderes para tributar as operações ou propriedades dos Estados Unidos, este não teria poder constitucional para tributar instrumentalidades ou propriedades estaduais<sup>41</sup>.

À época, a Constituição dos Estados Unidos, na Seção 2 de seu Art. I, exigia que todos os impostos diretos fossem repartidos entre os vários Estados, e a Seção 8 do mesmo artigo exigia que os impostos diretos fossem uniformes. A decisão da Suprema Corte reconheceu que o tributo em questão não satisfazia os requisitos da Constituição, o que fez com que o Congresso reconhecesse a necessidade de uma previsão constitucional para que o imposto de renda federal pudesse valer sem a repartição entre os Estados. Tal ocorreu tão somente em fevereiro 1913, com a 16.<sup>a</sup> Emenda<sup>42</sup>.

35 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 35.

36 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Dobbins v. Commissioners of Erie County*, 41 U.S. 16 (1842).

37 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 37.

38 SETLOCK, Edward. Inter-governmental immunities from taxation. *The Marquette Law Review*, v. 23, n. 1, dec. 1938, p. 32.

39 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 236.

40 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 37.

41 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 38.

42 “O Congresso terá competência para lançar e arrecadar impostos sobre a renda, seja qual for a proveniência desta, sem

Outro precedente importante foi o caso *South Carolina v. United States*, apreciado pela Suprema Corte em 1905, no qual ficou estabelecido que a imunidade das instrumentalidades estatais frente à tributação nacional estaria limitada àquelas funções que possuíssem um caráter “estritamente governamental”, não se estendendo àquelas utilizadas pelo Estado em concorrência com empresas privadas<sup>43</sup>. No referido caso, a Corte havia rejeitado a imunidade estendida a negócio envolvendo bebidas alcoólicas conduzido pelo Estado da Carolina do Sul.

O julgamento de *Helvering v. Gerhardt*, em 1938, trouxe novamente à tona a discussão acerca da essencialidade de determinadas funções exercidas pelos governos estaduais. A questão debatida no caso se referia à tributação, pelo imposto de renda federal, dos salários recebidos por funcionários do *Port of New York Authority*, criado através de uma parceria entre os Estados de Nova Iorque e Nova Jérsei.

Apesar de inegável que o *Port Authority* estava desenvolvendo uma função pública para os Estados que o constituíram, o entendimento majoritário, apresentado por *Justice Stone*, foi no sentido de que os membros da empresa exerciam funções semelhantes à dos demais membros da sociedade, e que a incidência de imposto de renda sobre seus salários não teria o condão de atrapalhar o exercício das funções dos dois Estados. O máximo que aconteceria aos Estados seria perder a vantagem de pagar valores inferiores à taxa padrão pelos serviços prestados<sup>44</sup>. Por outro lado, a imunidade retiraria dos beneficiados o dever de sustentar financeiramente o governo nacional.

O último precedente apresentado por Aliomar Baleeiro é *Graves v. New York ex rel. O’Keefe*, em que se discutiu se o Estado de Nova Iorque poderia tributar de forma constitucional os salários de empregado da *Home Owner’s Loan Corporation*, instituída pelo governo federal. Trata-se de situação inversa à apresentada em *Helvering v. Gerhardt*: neste, era o governo federal que pretendia tributar os salários de empregado de empresa que constituía instrumentalidade do governo Estadual.

O caso trouxe à tona novas discussões sobre as diferenças entre as imunidades concedidas ao ente federal e aos entes estaduais. Novamente coube ao *Justice Stone* apresentar o entendimento da Suprema Corte, que em 1939 decidiu que o imposto em questão não era discriminatório, pois não incidia sobre a *Home Owner’s Loan Corporation* ou sobre sua propriedade ou renda. O imposto em questão também não seria suportado pela empresa ou pelo governo federal. Afastou-se então a teoria de que um imposto sobre a renda era legalmente ou economicamente um imposto sobre a sua fonte, até então sedimentado.

A mudança de posicionamento da Corte foi emblemática por rechaçar, através da manifestação do *Justice Frankfurter*, os argumentos apresentados por *Chief Justice Marshall* em *McCulloch v. Maryland*:

Os argumentos em que *McCulloch vs. Maryland* se apoia tinham suas raízes na realidade. Mas foram deformados por estereótipos refinamentos sem relação com o assunto. Estes refinamentos derivavam sua autoridade de uma observação menos feliz no julgado em *McCulloch vs. Maryland*. Em parte, como floreio de retórica, em parte porque o estilo intelectual da época condescendia com o livre uso de absolutos.<sup>45</sup>

A partir de *Graves v. New York ex rel. O’Keefe* (e, em especial, a partir do *Public Salary Act*, de abril de 1939), ficou estabelecido o princípio da compatibilidade da tributação não discriminatória em relação à fonte, igualando o tratamento de todos os salários, sejam provenientes da atividade privada, sejam recebidos por funcionários públicos<sup>46</sup>.

---

distribuí-los entre os diversos Estados ou levar em conta qualquer recenseamento ou enumeração.”

43 SETLOCK, Edward. Inter-governmental immunities from taxation. *The Marquette Law Review*, v. 23, n. 1, dec. 1938, p. 33.

44 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 41.

45 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 239.

46 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 239.

Um último precedente merece ser analisado, eis que representa a tendência de supremacia federal no campo da tributação. Trata-se do caso *New York v. United States*<sup>47</sup>, julgado pela Suprema Corte em 1946, em que esta julgou o Estado de Nova Iorque devedor de impostos incidentes sobre sua exploração das águas minerais de Saratoga Springs. A justificativa seria que tal exploração não se caracterizaria como função precípua do Estado, eis que exercida em concorrência com a atividade privada.

O que desperta interesse no referido precedente é que, conforme explica Baleeiro, a Suprema Corte não admitiu a recíproca, de modo que atividades industriais da União, em diversos outros casos, escaparam da tributação local<sup>48</sup>. Tal situação caracterizaria um aumento de concentração do poder tributário nas mãos do governo federal através de uma maior participação deste em atividade tipicamente privadas<sup>49</sup>.

Conforme confirma Baleeiro, depois da primeira Guerra Mundial, houve sensível e expressiva mudança nos rumos da imunidade recíproca:

Robustecido o sentimento da unidade e da solidariedade nacional, dissipadas as desconfianças remanescentes da Secessão, as necessidades financeiras enormes oriundas das Grandes Guerras e a multiplicação dos impostos, dos quais os de renda e herança são comuns à União, a quase todos os Estados e a alguns Municípios, enfim, outros fatores políticos e sociais inspiraram o abandono da integral adesão à tese de Marshall.<sup>50</sup>

A referida mudança se deu no sentido de permitir uma concentração do poder tributário em torno do governo federal, em abandono às teses desenvolvidas em *McCulloch v. Maryland*, conforme já se verifica com os precedentes *Helvering v. Gerhardt* e *Graves v. New York ex rel. O’Keefe*. Nas palavras do *Justice Holmes*, em manifestação no caso *Panhandle Oil Co. v. Knox*<sup>51</sup>, de 1928, “o poder de tributar não envolve o poder de destruir enquanto existir a Suprema Corte”<sup>52</sup>.

A discussão sobre a imunidade recíproca, a partir da década de 1950, tornou-se menos importante no debate jurídico, não havendo grandes modificações na teoria estabelecida até então.

### 3. A IMUNIDADE RECÍPROCA NO DIREITO BRASILEIRO

Apresentadas as raízes históricas da imunidade recíproca, impõe-se traçar um paralelo e investigar como se deu a sua introdução e evolução no direito brasileiro. Da mesma forma como ocorreu nos Estados Unidos da América, no Brasil a imunidade recíproca também possui íntima ligação com a forma federalista do Estado.

Conforme explica Roberta Drehmer de Miranda, “A experiência americana motivou muitos países a verem a forma de Estado Federativa como um modelo a ser seguido”<sup>53</sup>. Contudo, a formação do Estado Federal brasileiro se deu de forma muito diversa da ocorrida com o Estado norte-americano.

O Brasil do Império, conforme redação da Constituição de 1824, adotava uma forma unitária de Estado. Com o Ato Adicional de 1834, concedeu-se autonomia legislativa, tributária e administrativa às províncias, sendo que William Ricker identifica neste, e não na Constituição de 1891, a origem do federalismo brasileiro<sup>54</sup>.

47 UNITED STATES. *Supreme Court*. *New York v. United States*, 326 U.S. 572 (1946).

48 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 237.

49 A REVIEW of intergovernmental immunities from taxation. *Washington and Lee Law Review*, v. 4, n. 1. Berkeley: The Berkeley electronic Press, 2012. p. 48.

50 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 238.

51 UNITED STATES. *Supreme Court*. *Panhandle Oil Co. v. Knox*, 277 U.S. 223 (1928).

52 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 238.

53 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 212.

54 ARRETCHE, Marta. Federalismo e democracia no Brasil: a visão da ciência política norte-americana. *Revista São Paulo em*

Com a Proclamação da República, houve uma quebra na lenta construção institucional iniciada no Império, com o transplante, por intermédio do pensamento de Rui Barbosa, relator do projeto da Constituição Republicana, do modelo federativo norte-americano para a realidade brasileira, com uma ressalva: a referência expressa à autonomia municipal<sup>55</sup>. A inovação brasileira levou Aliomar Baleeiro a alertar sobre as limitações na invocação dos precedentes americanos na interpretação do direito positivo brasileiro:

Neste, o princípio da imunidade recíproca alcança expressamente os Municípios, que, por outro lado, não sofrem do Estado a subordinação a que os submete o Direito americano. A Constituição daquele país os ignora, de sorte que não passam de criação ou instrumentos de organização estadual. Recebem das Constituições ou das leis de cada Estado os poderes em maior ou menor escala, como também acontece na Argentina.<sup>56</sup>

Não obstante tal peculiaridade, temos ainda o fato de que a realidade brasileira apresentava um governo central forte (Estado Unitário imperial) que estava abdicando de sua autonomia em favor de Estados nascentes (antigas províncias) com a adoção da estrutura federalista. Não se identifica, em tal contexto histórico, as circunstâncias do caso *McCulloch v. Maryland*. Conforme será visto a seguir, a imunidade recíproca no Brasil, apesar de importada da doutrina norte-americana, não acompanhou o debate ocorrido na Suprema Corte dos Estados Unidos.

### 3.1 Da Constituição de 1891 à Emenda Constitucional n.º 3/94

A primeira referência à imunidade tributária no direito brasileiro aparece no art. 10 da Constituição de 1891<sup>57</sup>, redigido por Rui Barbosa<sup>58</sup>. Impregnado pela discussão travada em *McCulloch v. Maryland*, tencionava Rui Barbosa “livrar da tributação hostil de Estados, no futuro, os meios de ação do governo nacional”<sup>59</sup>. Tal intenção fica clara com a leitura do art. 9.º do Projeto do Governo Provisório, que não reconhecera a reciprocidade:

É proibido aos Estados tributar, de qualquer modo, ou embaraçar com qualquer dificuldade, ou gravame regulamentar, ou administrativo, atos, instituições ou serviços estabelecidos pelo Governo da União.<sup>60</sup>

A interpretação ao art. 10 da Constituição de 1891, que já vislumbrava a reciprocidade, era que esta se aplicava apenas na relação entre os Estados federados. Conforme explica André Pedreira Ibañez, tal artigo “proibiu que os Estados tributassem a União e tributassem outros Estados, mas não impediu que a União tributasse os Estados”<sup>61</sup>.

Convém ressaltar que, quando da promulgação da Constituição Republicana, já havia sido apreciado há mais de duas décadas pela Suprema Corte dos Estados Unidos o caso *The Collector v. Day*, que consagrou a reciprocidade da imunidade tributária entre os entes federados. Tal fato aponta para um descolamento na aplicação da jurisprudência norte-americana da época no Direito brasileiro. Há evidentemente um “atraso”, que ousou atribuir a certa ofuscação decorrente do impacto causado pelo caso *McCulloch v. Maryland*.

*perspectiva*. São Paulo, n. 15, 2001, p. 23.

55 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 213.

56 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 241.

57 “Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

58 Explícito admirador das instituições políticas norte-americanas, Rui Barbosa foi decisivo para a adoção de uma federação clássica, do tipo americana (MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 213-214).

59 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 246.

60 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 246.

61 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 44.

Com a Constituição de 1934, a imunidade tributária passou a ser prevista em seu art. 17, inciso X, com a seguinte redação:

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do n.º X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Baleeiro cita Pontes de Miranda que, interpretando a norma supra, afirmava que esta vedava “[...] a tributação de bens e rendas de outras entidades públicas e não os direitos reais de outrem em bens de tais entidades, nem os créditos ou rendas de outrem contra tais entidades”<sup>62</sup>.

Com a Constituição de 1937, a imunidade recíproca ficou estabelecida em seu art. 32: “É vedado à União, aos Estados e aos Municípios: [...] c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros. Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial”. A novidade foi a exclusão dos serviços públicos concedidos da regra imunizante.

Outra questão que restava em aberto era a possibilidade do imposto de renda atingir vencimentos e juros de apólices. A interpretação que se fazia da Constituição de 1934 era no sentido de que tal tributação se situava fora da regra imunizante<sup>63</sup>. A Constituição de 1937 não solucionou o problema e, em 1939, foi publicado o Decreto-Lei n.º 1.168, que sujeitava ao imposto de renda todos os créditos pagos pelos cofres estaduais e municipais. Questionada a constitucionalidade do decreto em face do art. 32, c, da Constituição de 1937, decidiu o Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade da referida norma. À decisão do Supremo sucedeu o Decreto-Lei n.º 1.564, de 1939, anulando a decisão judicial. Coube então à Suprema Corte brasileira conformar-se com tal situação, o que ocorreu no julgamento do MS n.º 623, RF, 82/300. Portanto, quanto à tributação das apólices, a questão no Brasil foi resolvida definitivamente enquanto ainda estava em aberta no direito norte-americano.

Assim, quando da promulgação da Constituição de 1946, as grandes controvérsias decorrentes da imunidade recíproca já haviam sido resolvidas, seja através da consolidação da jurisprudência norte-americana, seja através da publicação do Decreto-Lei n.º 1.564, em 1939. O art. 31, não obstante tenha acrescentado outras espécies de imunidades, manteve redação praticamente idêntica à Constituição de 1937 quanto à imunidade recíproca<sup>64</sup>.

Com a Carta de 1967, acrescentou-se a extensão da imunidade recíproca às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, conforme disposição do § 1.º do seu art. 20<sup>65</sup>. A Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, apenas repete a redação da Constituição de 1967 em seu art. 19.

62 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247.

63 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247.

64 “Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...] V - lançar impostos sobre: [...] a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; [...] Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.”

65 “Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - criar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; [...] § 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

Na Constituição de 1988, a imunidade recíproca veio prevista no art. 150, VI, 'a', repetindo a fórmula da Carta anterior. Além das autarquias, incluiu-se na norma imunizante as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (§ 2.º). Por outro lado, ficou autorizada a tributação do patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (§ 3.º).

O disposto no § 3.º do art. 150 da CF/88 implementa no direito brasileiro a solução encontrada pela Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *South Carolina v. United States*, afastando do âmbito da imunidade recíproca as atividades econômicas praticadas pelos entes federados em concorrência com o setor privado. Todavia, ao contrário do privilégio concedido ao governo federal, a redação do § 3.º do art. 150 da CF/88 garante aos Estados e Municípios a reciprocidade.

A professora Misabel Machado Derzi estabelece quatro critérios que definem a imunidade recíproca na Constituição de 1988:

- a) o tratamento imunitório de reciprocidade entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios torna-se necessariamente deduzido da descentralização do poder, própria do Estado federal, ainda que não tivesse sido sucessivamente expresso nas Cartas Constitucionais brasileiras;
- b) a imunidade recíproca não beneficia particulares, terceiros que tenham direitos reais, em bens das entidades públicas, nem créditos ou rendas de outrem contra tais entidades – como queria Pontes de Miranda – cessando os “odiosos” privilégios de funcionários públicos, magistrados, parlamentares ou militares; não se estende, pelos mesmos fundamentos, aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (art. 150, II, §§ 2º e 3º);
- c) a imunidade recíproca se deduz ainda da superioridade do interesse público sobre o privado, beneficiando os bens, o patrimônio, as rendas e os serviços de cada pessoa estatal interna, como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas, em relação às quais não se pode falar em capacidade econômica, voltada ao lucro ou à especulação (art. 150, §§ 2º e 3º);
- d) a imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo, em respeito ao princípio da livre concorrência entre as empresas públicas e privadas e à tributação segundo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, art. 173, §§ 1º e 2º).<sup>66</sup>

Nesta evolução histórica da imunidade recíproca no direito brasileiro, cumpre por fim abordar a Emenda Constitucional n.º 3/93, que trouxe nova regra de competência em seu art. 2.º, *caput*: “A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.”

Tal competência em nada afrontaria a imunidade recíproca não fosse o disposto no § 2.º do referido artigo: “Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição”. Não obstante se tratar de uma emenda constitucional, a expressa inaplicabilidade das imunidades suscitou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939/DF<sup>67</sup>, ajuizada pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio.

A procedência da ADI n.º 939/DF estabeleceu definitivamente algo que já havia sido abordado implicitamente no julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*: a imunidade recíproca possui forte ligação com o princípio federativo, lhe justificando e dando sentido. Por tal razão, mesmo que não viesse expressa na Constituição a imunidade recíproca teria aplicação no direito brasileiro. Assim, tratando-se o princípio federativo de cláusula pétrea<sup>68</sup>, o afastamento da imunidade recíproca, mesmo que através de emenda à constituição, se mostra inconstitucional.

66 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, 1994, p. 88-89.

67 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 939-7/DF. Relator: Min. Sydney Sanches, 1993.

68 Art. 60, § 4.º, inciso I, da CF/88: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; [...]”.

### 3.2 Os princípios constitucionais, a imunidade recíproca e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Conforme arguido ao longo de todo o presente trabalho, há evidente ligação entre a imunidade recíproca e o princípio federativo. A evolução da imunidade recíproca na doutrina norte-americana nada mais é do que parte da história do federalismo nos Estados Unidos e a correspondente disputa de poder entre União e Estados. O mesmo ocorre com o tratamento da imunidade recíproca no Brasil, que evoluiu de acordo com as alterações por que passou o Estado federal<sup>69</sup>.

Além da evidente ligação com o princípio federativo, a imunidade recíproca atenderia ao princípio da igualdade, que na área tributária é examinado de acordo com o critério da capacidade econômica<sup>70</sup>, expresso no art. 145, § 1.º, da Constituição<sup>71</sup>. Tal tese fundamentaria as imunidades dos entes estatais em razão da ausência de capacidade contributiva, eis que o Estado, em regra, não exerce atividade econômica típica. Ademais, os recursos dos entes federados se destinam à prestação de serviços públicos de sua competência. A tese também explicaria o motivo de exclusão das empresas públicas, organizadas em regime de Direito Privado (e que, por tal razão, exercem atividade econômica com finalidade lucrativa), da regra de imunidade.

Misabel Machado Derzi afirma então que a imunidade recíproca responde a dois princípios constitucionais: ao princípio federal e ao princípio da igualdade (que, no Direito Tributário, deve ser examinado segundo o critério da capacidade econômica). Não se fundamenta em um ou outro, mas em ambos<sup>72</sup>.

Assim, a imunidade recíproca é uma daquelas regras que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais, independem de consagração expressa na Constituição<sup>73</sup>.

A rigor os princípios, como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição de poder entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra.<sup>74</sup>

Paulo de Barros Carvalho afirma que

[...] encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades [entes constitucionais] e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.<sup>75</sup>

Quanto às demais limitações constitucionais ao poder de tributar (legalidade, igualdade, proibição de confisco, anterioridade, irretroatividade), dizem respeito aos requisitos básicos para o exercício da competência tributária. Por tal razão, considerando a imunidade uma norma que retira certos fatos ou pessoas do âmbito de abrangência das normas atributivas de poder, não há que se falar em legalidade, igualdade, proibição de confisco, anterioridade, irretroatividade quando no trato das imunidades.

69 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, 1994, p. 87.

70 IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 47.

71 “§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

72 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, 1994, p. 78.

73 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, 1994, p. 77.

74 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, 1994, p. 81.

75 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 183.

Estabelecidas as bases para o entendimento da imunidade recíproca, cumpre, por fim, apresentar alguns posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, de modo a delimitar a discussão estabelecida neste tribunal sobre a matéria em questão.

A questão relativa à relação entre imunidade recíproca e princípio federativo foi objeto, como já referido, da ADI n.º 939/DF. No mesmo sentido tem-se a Ação Civil Originária n.º 515/DF, que tramitou no Supremo Tribunal Federal, e onde o Banco Central do Brasil pleiteou o reconhecimento da imunidade tributária recíproca em relação ao IPTU e taxa de limpeza pública exigidos pelo Distrito Federal em relação a imóveis de sua propriedade. Suscitada questão de ordem no decorrer do feito acerca da competência para a apreciação da causa, a Relatora Min. Ellen Gracie ponderou:

Sendo a imunidade recíproca forma de manifestação do princípio federativo, considero possuir o conflito em questão estreita ligação com o pacto da Federação, hipótese em que esta Corte tem reconhecido, excepcionalmente, sua competência originária, no exercício outorgado pelo art. 102, I, f, da CF.<sup>76</sup>

A tese de que a capacidade contributiva fundamentaria a imunidade recíproca foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal quando do exame da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.89/DF<sup>77</sup>, julgada improcedente. O Ministro Joaquim Barbosa, Relator do caso, ao apreciar a tese de imunidade dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais quanto ao ISSQN, a afastou em razão da cobrança pelos serviços prestados por notários e registradores denotar evidente capacidade contributiva, afastando a imunidade recíproca.

Sobre a aplicação da imunidade recíproca a empresa pública que exerce atividade econômica, o Supremo Tribunal Federal assim se manifestou:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.<sup>78</sup>

Quanto aos conceitos de “renda”, “patrimônio” e “serviços” e a sua interpretação, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de não ampliar a imunidade tributária de forma que esta alcance o contribuinte de fato do imposto:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>79</sup>

No que se refere ao § 2.º do art. 150 da CF/88, é pacífico o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a imunidade recíproca pode ser estendida às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestem serviço público de execução obrigatória e exclusiva do Estado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES DA TUTELA. AÇÃO CAUTELAR SUBMETIDA A REFERENDO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, a, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1.

76 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Civil Originária n.º 515/DF. Relatora: Min. Ellen Gracie, 2002.

77 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.089-2/DF. Relator: Min. Carlos Britto/Min. Joaquim Barbosa, 2008.

78 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. RE 364.202. Relator: Min. Carlos Velloso, 2004.

79 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. AI 671.412 AgR. Relator: Min. Eros Grau, 2008.

Plausibilidade jurídica do pedido (*fumus boni juris*) diante do entendimento firmado por este Tribunal quando do julgamento do RE 407.099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 06.8.2004, no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. 2. Exigibilidade imediata do tributo questionado no feito originário, a caracterizar o risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 3. Decisão cautelar referendada.<sup>80</sup>

Temos ainda recente decisão que, ao apreciar a pedido de extensão da imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público, reconheceu tal imunidade com base em jurisprudência consolidada no tribunal:

RECURSO. Extraordinário. Imunidade tributária recíproca. Extensão. Empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.<sup>81</sup>

Por fim, cumpre destacar o ajuizamento, junto ao STF, por parte da Casa da Moeda do Brasil, de Ação Cível Originária (ACO 2107) em face do Estado do Rio de Janeiro, por meio da qual pede o reconhecimento da imunidade recíproca e devolução de valores cobrados por este a título ICMS. A cobrança do tributo teria ocorrido quando a Casa da Moeda contratou, por meio de licitação, empresa localizada na Suíça para implantar uma moderna linha de produção para a fabricação das novas cédulas de real. Como a empresa contratada estava localizada no exterior, a Casa da Moeda teve que importar o equipamento que fazia parte do contrato, cobrando o Estado do Rio de Janeiro ICMS na operação.

A Casa da Moeda, em sua inicial, pleiteia a aplicação ao caso do entendimento do STF no RE 364.202, onde foi reconhecida a imunidade recíproca da ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, eis que de empresa pública prestadora de serviço público. No caso da Casa da Moeda, a fabricação se dá em regime de exclusividade e, de algum modo, tem caráter obrigatório. Não há como não concluir que, mantida a jurisprudência atual, a referida ação será julgada procedente.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou, ao analisar a construção norte-americana acerca da imunidade recíproca, estabelecer de forma explícita a relação entre tal instituto e o princípio federativo. O caso *McCulloch v. Maryland* explicitou a tensão existente na recém formada federação norte-americana, e a disputa pelo poder político. Originária de uma aliança entre Estados autônomos, a federação norte-americana necessitava limitar o poder dos Estados-membros, fortalecendo, por outro lado, a União. Estabeleceu-se, assim, a teoria dos poderes implícitos.

Com a evolução da federação, a construção da Suprema Corte acerca da imunidade foi se modificando. Em um primeiro momento, garantiu a supremacia da União; em seguida, estabeleceu maior igualdade entre os Estados federados através da garantia da reciprocidade. Por fim, permitiu uma concentração de poder em torno de União. Tais movimentos acompanharam as tendências da Federação, em razão de sua íntima ligação.

A experiência americana, importada pelo Brasil, aqui se desenvolveu também de acordo com a evolução do pacto federativo. Todavia, ao contrário do caso norte-americano, no Brasil a federação nasceu com Estados enfraquecidos e um governo central forte. Além disso, a federação brasileira garantia o Município como um dos entes federados. Tais peculiaridades fizeram com que houvesse um “descolamento” entre a evolução doutrinária norte-americana e brasileira acerca da imunidade recíproca.

80 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. AC 1.851QO. Relator: Min. Ellen Gracie, 2008.

81 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. ARE 638.315 RG, Relator: Min. Cezar Peluso, 2011.

A íntima ligação entre imunidade recíproca e federação permeia o entendimento moderno sobre a questão de modo a ser possível afirmar ser a imunidade recíproca cláusula pétrea por carregar em si o princípio federativo. Apesar de expressa no art. 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988, a imunidade recíproca poderia ser inferida mesmo se não tivesse sido escrita na Constituição.

Após examinar as diversas questões atinentes à imunidade recíproca, bem como apurar os principais julgados do Supremo Tribunal Federal a respeito do termo, pode-se concluir que a delimitação e interpretação da imunidade recíproca depende, antes de mais nada, do modelo federativo que se pensa para o Estado brasileiro. Nesse sentido, demonstra-se a importância do papel do Supremo Tribunal Federal no julgamento dos casos em que se discute a imunidade recíproca.

## REFERÊNCIAS

- A REVIEW of intergovernmental immunities from taxation. *Washington and Lee Law Review*, v. 4, n. 1. Berkeley: The Berkeley electronic Press, 2012. Disponível em: <<http://scholarlycommons.law.wlu.edu/wlulr/vol4/iss1/7>>. Acesso em: 23 maio 2012.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Rita de Cássia. Das imunidades tributárias como forma de limitação ao poder de tributar e como medida de garantia de princípios fundamentais. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre, v. 13, p. 5-34, mar./abr. 2009.
- ARRETCHE, Marta. Federalismo e democracia no Brasil: a visão da ciência política norte-americana. *Revista São Paulo em perspectiva*. São Paulo, n. 15, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 939-7/DF. Relator: Min. Sydney Sanches, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. Ação Civil Originária n.º 515/DF. Relatora: Min. Ellen Gracie, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. RE 364.202. Relator: Min. Carlos Velloso, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. ADI 3.089-2/DF. Relator: Min. Carlos Britto/Min. Joaquim Barbosa, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. AI 671.412 AgR. Relator: Min. Eros Grau, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. AC 1.851QO. Relator: Min. Ellen Gracie, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Supremo Tribunal Federal*. ARE 638.315 RG, Relator: Min. Cezar Peluso, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CORDEIRO, Rodrigo Aiache. *Princípios constitucionais tributários*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, vol. 62, p. 76-98, 1994.
- FERNANDES JÚNIOR, Jorge Batista. Imposto Predial e Territorial Urbano e a imunidade tributária dos imóveis do INSS. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre, v. 17, p. 39-55, nov./dez. 2009.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Tradução de Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2011.

IBAÑEZ, André Pedreira. Imunidade recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 29-53.

MELO, José Correa de. A federação e o império: uma análise da forma de estado no Brasil – Império. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 220-273.

MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 195-219.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 7. ed. atual. até a EC nº 55/07. São Paulo; Atlas, 2007.

SETLOCK, Edward. Inter-governmental immunities from taxation. *The Marquette Law Review*, v. 23, n. 1, dec. 1938, p. 32-35.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 15.ed., rev. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; AVILA, Marta Marques (Org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 129-148.

UNITED STATES. *Supreme Court*. McCulloch v. Maryland, 17 U.S. 316 (1819).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Weston v. City Council of Charleston, 27 U.S. 449 (1829).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Dobbins v. Commissioners of Erie County, 41 U.S. 16 (1842).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. The Collector v. Day, 78 U.S. 113 (1870).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Pollock v. Farmers Loan & Trust Co., 158 U.S. 601 (1895).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. South Carolina v. United States, 199 U.S. 437 (1905).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Panhandle Oil Co. v. Knox, 277 U.S. 223 (1928).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Helvering v. Gerhardt, 304 U.S. 405 (1938).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. Graves v. New York ex rel. O’Keefe, 299 U.S. 466 (1939).

\_\_\_\_\_. *Supreme Court*. New York v. United States, 326 U.S. 572 (1946).

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico [www.rbpp.uniceub.br](http://www.rbpp.uniceub.br)  
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.