

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**HIPÓTESES PERTINENTES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E  
DE SUA NÃO OCORRÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

**GABRIELA ALVES SANT'ANA**

**RIO DE JANEIRO  
2016 / 2º Semestre**

**GABRIELA ALVES SANT'ANA**

**HIPÓTESES PERTINENTES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E  
DE SUA NÃO OCORRÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

RIO DE JANEIRO

2016/ 2º Semestre

Sant'Ana, Gabriela Alves, 1992-.

Hipóteses pertinentes de imunidade tributária recíproca e de sua não ocorrência na jurisprudência atual/ Gabriela Alves Sant'Ana. – 2016.  
63 f.; 30cm

Orientador: Eduardo Maneira.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, 2016.

1. Direito Tributário. I. Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Faculdade Nacional de Direito. III. Hipóteses pertinentes de imunidade tributária recíproca e de sua não ocorrência na jurisprudência atual.

341.39

**GABRIELA ALVES SANT'ANA**

**HIPÓTESES PERTINENTES DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E  
DE SUA NÃO OCORRÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data de aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**

**2016/ 2º Semestre**

## RESUMO

Este trabalho monográfico tem por objeto o estudo acerca da aplicação da imunidade tributária recíproca no ordenamento jurídico brasileiro, que visa ao resguardo do princípio do pacto federativo. Procura-se verificar as hipóteses em que, em regra, a imunidade recíproca é aplicada e os casos que tem se tornado exceção na jurisprudência atual. Primeiramente, é realizada uma análise da imunidade tributária como limitação ao poder de tributar. Posteriormente, o foco recai sobre a imunidade tributária recíproca, e como a jurisprudência tem se posicionado a respeito dela atualmente. Por fim, verificam-se os aspectos relevantes para que o Supremo Tribunal Federal opte por excepcionar a imunidade recíproca.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Limitação constitucional ao poder de tributar. Pacto federativo. Imunidade tributária recíproca.

## **ABSTRACT**

This paper targets the study of the application of the reciprocal tax immunity on the Brazilian legal system, that seeks to safeguard the principle of the federative pact. It seeks to verify the hypotheses where, as a rule, reciprocal immunity is applied and the cases that have become an exception in current jurisprudence. Firstly, an analysis of tax immunity is carried out as a limitation to the power to tax. Finally, the relevant aspects are verified so that the Federal Supreme Court opts to exclude the reciprocal immunity.

**Key words:** Tax law. Constitutional limitation to the power to tax. Federal Pact. Reciprocal tax immunity.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR...</b>	
11	
2.1. Competência Tributária.....	
11	
2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar: princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias .....	
11	
2.3 Imunidade, isenção e não incidência .....	
13	
2.4. A imunidade tributária .....	
18	
2.4.1. Histórico .....	18
2.4.2 Conceito .....	21
2.4.4 Objeto .....	26
2.4.5 Fundamentos .....	
27	
<b>3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA .....</b>	
28	
3.1. Histórico .....	
28	
3.1.2. Histórico no Brasil .....	
30	
3.2. Direito Comparado .....	31

3.3. Natureza .....	
31	
3.4. Fundamento .....	
31	
3.5. Jurisprudência atual .....	
33	
3.6. Conteúdo .....	
39	
<b>4. QUESTÕES CONTROVERTIDAS E JURISPRUDÊNCIA ATUAL .....</b>	
42	
4.1. Exploração de atividades econômicas .....	
43	
4.1.2. Exemplo na jurisprudência atual .....	
44	
4.2. Casos em que há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário .....	45
4.3. Exemplo na jurisprudência atual .....	
45	
4.4. Caso do promitente comprador .....	
47	
4.5. Ente federativo como contribuinte de fato e jurisprudência .....	
48	
4.6. Sociedade de economia mista e empresas públicas .....	
50	
4.6.1. Jurisprudência acerca das que exploram atividade econômica .....	
52	
4.6.2. Jurisprudência acerca das que prestam serviços públicos .....	
53	



4.6.2.1. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos .....	
53	
4.6.2.2. Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária .....	
55	
4.6.2.3. Casa da Moeda .....	
56	
4.6.2.4. Companhia de saneamento básico de São Paulo .....	
57	
4.6.2.5 .....	
Caixa Econômica Federal .....	
58	
<b>5. CONCLUSÕES.</b> .....	61
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.</b> .....	63

## 1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo evidenciar a importância da imunidade tributária recíproca no resguardo do princípio do pacto federativo. A falha na sua aplicação pode resultar em grave desequilíbrio entre os entes federativos ou até mesmo em uma guerra fiscal, visto ser regra de limitação ao poder de tributar e tem como fundamento a forma federal de Estado.

A justificativa para a escolha do tema advém do interesse pelo estudo dessa limitação ao poder de tributar, qual seja a da imunidade tributária recíproca, que está em voga em importantes julgados recentes.

Ressalta-se, ainda, que o Supremo vem a tratando de maneira ampliativa a cada julgado, o que fez com que muitos tivessem uma atenção maior ainda a essa imunidade, visto que influencia diretamente na tributação por parte dos entes.

Pretende-se traçar alguns de seus aspectos, como seu conceito, suas fontes, classificações, bem como seu desenvolvimento histórico, não apenas na jurisprudência brasileira, mas também na jurisprudência estrangeira que tanto a influenciou no Brasil.

A pretensão de tal imunidade, como já dito, é o resguardo do pacto federativo. Aliomar Baleeiro já alertou que as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram. Por isso tal princípio é tão importante, visto que ele funciona como norte à distribuição de renda e de poder tributário, fazendo com que a imunidade recíproca lhe delimite a competência.

Além disso, muito será visto no presente trabalho acerca de seu alcance, tanto seu alcance objetivo como subjetivo.

Isso porque há atualmente no judiciário diversos recursos extraordinários no Supremo, muitos com repercussão geral, acerca de seu alcance. Os entes buscam a confirmação de uma tese mais restritiva, sob a alegação de que o alcance subjetivo, por exemplo, não foi dado a sociedades de economia mista e empresas públicas. Já essas buscam a imunidade recíproca sob a alegação, na grande maioria dos julgados, de que prestam serviços públicos e de que se aplica a tese de reversão ao caso.

Após o caso paradigma da ECT -Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, diversas empresas públicas e sociedades de economia mista ajuizaram ações com o pedido nesse sentido. Como muitos já foram julgados, cumpre analisar qual parece ser o atual entendimento do Supremo.

Além disso, apesar de o presente trabalho se atentar às exceções, que atualmente seriam até mesmo regra, serão demonstrados também casos em que o Supremo não faz uma leitura ampliativa da imunidade em questão.

## 2 – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

### 2.1 – Competência tributária

A criação dos tributos ocorre devido à competência tributária que a Constituição da República confere à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Tal divisão foi realizada pela Constituição por meio de um sistema misto de partilha de competências e de partilha de produto da arrecadação. No primeiro mecanismo, que interessa à presente monografia, o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.<sup>1</sup>

Desta forma, os entes podem criar e definir o alcance dos tributos de sua competência, o que demonstra um imenso poder político.

Entretanto, essa outorga de competência não é ilimitada. Quando a Constituição realiza a partilha da competência tributária, ela fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais.<sup>2</sup>

### 2.2 – Limitações constitucionais ao poder de tributar: princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias

Tais limitações desdobram-se em princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. Ressalta-se que estes são entes normativos diversos, pois embora ambos dêem garantias aos contribuintes, não querem dizer a mesma coisa.

Enquanto os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o zelo dos juízes, sendo mandamentos nucleares de um sistema e alicerces do ordenamento jurídico, as imunidades são consideradas normas proibitivas e por isso utiliza-se a expressão "competência negativa" quando são tragadas<sup>3</sup>, ou seja, trazem uma

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 115.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 128.

<sup>3</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 402-403.

vedação ao legislador no exercício da sua competência tributária, por expressa determinação da constituição.

Desse modo, percebe-se que as limitações ao poder de tributar demarcam como será a atuação de tal poder, estabelecendo parâmetros e limites para o seu exercício, uma vez que esse poder não pode ser mais exercido arbitrariamente, como já ocorreu. Elas servem como uma proteção ao contribuinte no intuito de conter a "voracidade" do Estado em carrear recursos para os cofres públicos<sup>4</sup>.

Cumprе ressaltar que o professor Flávio Bauer Novelli, primeiro atualizador da obra de Aliomar Baleeiro, sustenta uma distinção entre "limitações" e "limites". Enquanto as primeiras seriam limites extrínsecos, alcançando as imunidades, os limites seriam intrínsecos, alcançando os princípios constitucionais tributários.

Em relação à natureza jurídica das limitações constitucionais ao poder de tributar, seria de garantia constitucional, mesma natureza jurídica das imunidades<sup>5</sup>.

Entretanto, Ricardo Lobo Torres<sup>6</sup> entende que só deve ser considerada imunidade se, além de estar prevista na constituição, tiver conteúdo relacionado aos direitos fundamentais. Dessa forma, só serão consideradas imunidades se tratarem de direitos fundamentais. Além disso, esclarece-se que as imunidades tributárias que tratarem de direitos fundamentais são cláusulas pétreas e, por isso, não podem ser modificadas por emendas constitucionais. Tal rigidez para que possa ser realizada modificação de tais dispositivos também ocorre devido à constitucionalização do direito tributário. Como o poder constituinte originário deu à matéria do sistema tributário nacional um status constitucional, tornou-se difícil alterá-la.

Pelo mesmo motivo citado anteriormente, não poderia uma constituição estadual conceder imunidades não previstas na Constituição Federal diante da impossibilidade do poder constituinte derivado decorrente limitar um poder emanado do constituinte originário, qual seja, o poder de tributar.

---

<sup>4</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 399.

<sup>5</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 400.

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

### 2.3 – Imunidade, isenção e não incidência

Importante esclarecer também a diferença entre imunidade, isenção e não incidência. Em relação à diferenciação de seus conceitos, a maioria dos autores menciona a imunidade como uma hipótese de incompetência absoluta, o que significa que o ente não pode criar o tributo sobre tais casos, ou seja, não pode sequer ter uma lei instituindo aquela hipótese.

Já a isenção não trata de o ente estar impedido de criar tributo. Há dois conceitos possíveis.

O mais tradicional seria que a isenção é uma dispensa de pagamento de um tributo devido, ou seja, existia uma lei que criou o tributo, mas veio outra lei e dispensou o seu pagamento. Então para tal conceito, houve um fato gerador, surgiu a obrigação tributária.

O segundo conceito, que seria mais moderno, entende que a isenção é a suspensão da eficácia da norma impositiva. Isso quer dizer que haveria uma primeira norma, a norma impositiva que cria o tributo e ela é que define as normas de incidência, trata-se de norma geral. Após, há uma norma isencional, que retira uma pessoa daquela incidência - isenção subjetiva - ou retira um objeto daquela incidência - isenção objetiva. Esta norma isencional seria uma norma especial e, dessa forma, segundo a Lei de introdução ao Código Civil, a norma aplicada será esta segunda. Para este segundo conceito, aplica-se direto a norma especial, com a suspensão da eficácia de toda a norma impositiva e é por isso que se considera que não houve o surgimento do fato gerador.

Percebe-se então que a diferença de imunidade e isenção é que a primeira trata do poder de tributar, não sendo possível sequer criar tributo. Já na isenção há a presença de duas normas, uma que cria e outra que isenta.

Tal diferenciação se torna importante no momento em que se decide pela revogação da isenção, pois pelo primeiro conceito já houve o fato gerador, a obrigação tributária já surgiu, então a revogação da isenção não cria nada de novo. Já pela segunda corrente, quando houver a revogação aquele fato irá surgir pela primeira vez, tendo em vista que o fato gerador nunca ocorreu. Então a consequência prática desse segundo conceito é que deverá ser observada a anterioridade na hora em que se revogar a isenção.

Já a não incidência está ligada à delimitação do fato gerador e, via de regra, é possível chegar às suas hipóteses por exclusão.

Ricardo Alexandre<sup>7</sup> explica que a não incidência poderia decorrer de três formas: quando o ente tributante não define certa situação como sendo uma hipótese de incidência tributária, mesmo no caso em que ele poderia ter feito isso. O exemplo dado pelo autor seria em caso de o Estado, podendo instituir o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, prevê em lei que o fato gerador dele apenas casos que envolvam bens imóveis, dessa forma, caso houvesse doação de bem móvel, não ocorreria a obrigação tributária, visto que não houve subsunção do fato à norma. Sendo assim, não há incidência tributária.

O segundo caso mencionado pelo autor seria quando o ente tributante sequer dispõe de competência para definir certa situação como hipótese de incidência do tributo. O exemplo dado foi que a propriedade de uma bicicleta não faz nascer a obrigação do pagamento do IPVA, visto não se tratar de veículo automotor.

A terceira forma seria que a própria constituição delimitou a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos. Há aqui não incidência constitucionalmente qualificada, que seria a definição de imunidade e não exatamente da não incidência que tentou-se diferenciar.

Uma dúvida que surge é no caso de a Constituição da República estabelecer quais são as hipóteses específicas que não incidem, pois surge a divergência se nesses casos de não incidência legal, qualificada, seria caso de imunidade ou isenção e não de não incidência. No entendimento de Ricardo lobo Torres, só será imunidade se aquela previsão vier a proteger um direito fundamental do artigo 5º da Constituição da República, pois como a imunidade é uma limitação ao poder de tributar, deve ser de algo fundamental. Caso não seja, tratar-se-á de não incidência. Um exemplo disso seria justamente o tema da presente monografia, pois imunidade recíproca é fundamental, está ligada à ideia de federação, pacto federativo, então se trata de imunidade.

Já as hipóteses em que não ocorre essa imunidade recíproca, que serão expostas em capítulo posterior, são casos em que não está presente propriamente a ideia do pacto federativo.

---

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10ª Edição. São Paulo: Método, 2016. P. 152-154

Cumpra ressaltar que alguns autores não fazem tal distinção, pois só vislumbram imunidade e isenção.

Então caso esteja na Constituição da República será imunidade, mas caso esteja na lei, será hipótese de isenção.

Outro critério de distinção seria a fonte.

A fonte das imunidades seria a Constituição da República e questão interessante que surge disso seria a possibilidade de uma Constituição do estado ou de uma lei orgânica prever uma imunidade tributária que não esteja na Constituição Federal. O posicionamento majoritário é de que isso não seria possível, pois se trata de uma limitação ao poder de tributar, devendo ser igual para todos os entes da federação.

Ocorre que há uma imunidade em outra fonte que não a constituição da república, presente no artigo 32 da convenção de Viena. Trata-se de uma imunidade justamente por ser uma garantia fundamental, permitindo uma reciprocidade entre Estados. É o caso de imunidade concedida aos imóveis utilizados por embaixadas e consulados em relação ao IPTU e às taxas (exceto taxas de serviço).

Já a fonte da isenção é a lei, não havendo isenção na Constituição da República. Ressalta-se que, via de regra, as isenções são concedidas por lei ordinária. No entanto, caso a Constituição da República exija lei complementar para a criação do tributo, também será necessária lei complementar para a sua isenção, como ocorre em caso de empréstimo compulsório. Também é possível encontrar isenção em tratados, como no GATT e Mercosul.

Observação importante que cumpre frisar é que a Convenção de Viena também é tratado, mas concede uma imunidade. Dessa forma, para saber se o tratado traz hipótese de isenção ou imunidade, deve-se analisar se se trata de algo fundamental, de um direito, de uma liberdade. Caso seja, então será imunidade. Caso seja hipótese de política fiscal, será isenção.

Por último, também é possível encontrar isenções em convênio em relação à Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS. Caso um estado queira dar



isenção deste imposto, será necessário prévio convênio para autoriza-lo, sob pena de inconstitucionalidade. Isso impede que ocorra guerra fiscal entre os estados.

Por último, a não incidência pode ter como fonte tanto a Constituição da República, como uma lei.

Outro critério seria a vigência, que está relacionada com a possibilidade ou não daquele instituto vir a ser revogado.

Em relação à imunidade, não seria possível vir uma nova emenda constitucional que revogasse certa imunidade, visto que são cláusulas pétreas, estão ligados a direitos que são fundamentais e, portanto, irrevogáveis.

Já a isenção pode sim vir a ser revogada. A única isenção que o poder público não poderá revogar livremente serão as isenções onerosas por prazo certo, tendo em vista o direito adquirido. Caso a pessoa já esteja em seu gozo, ela será irrevogável, produzindo efeitos para o futuro.

Caso se trate de não incidência, será revogável até mesmo se estiver na Constituição da República.

A próxima diferenciação é em relação à eficácia da decisão, ou seja, se é declaratória ou constitutiva.

Em relação à imunidade, o efeito da decisão que a reconhece é declaratório, tem efeitos *ex tunc*. Mas caso para o reconhecimento da imunidade seja necessário o preenchimento de certos requisitos, ela irá retroagir apenas até à data em que foi comprovado tal preenchimento.

Já o posicionamento majoritário em relação à isenção é de que é constitutiva.

Por último, a não incidência tem como eficácia de sua decisão a declaratória.

Em relação ao cumprimento de obrigações acessórias, ele é sim necessário quando se trata de imunidade, ou seja, o fato de ser imune não significa que está liberado a não cumprir as obrigações acessórias, visto que tal obrigação é fixada até mesmo no interesse da

fiscalização. Essa foi a posição do Supremo Tribunal Federal no ARE 709980, RE nº 702.604, RE nº 250.844.

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Cadastro de contribuintes. Inscrição. Exoneração de obrigação legal. Questão infraconstitucional. Imunidade. Afronta reflexa .

1. A orientação da Corte é no sentido de que a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei.
2. O Tribunal de origem restringiu-se a examinar as normas infraconstitucionais de regência, sendo certo que a suposta afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta.
3. Agravo regimental não provido.”<sup>8</sup>

Ementa: TRIBUTÁRIO. MULTA. TOMADOR DE SERVIÇOS QUE DEIXA DE EXIGIR A APRESENTAÇÃO DA NOTA FISCAL. ALEGADA EXONERAÇÃO DO DEVER INSTRUMENTAL EM RAZÃO DE A PRESTADORA DE SERVIÇOS SER IMUNE. INADEQUAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL. A imunidade tributária não exonera por si o dever da entidade protegida de obedecer os deveres instrumentais razoáveis e proporcionais estabelecidos em lei. Sem o cumprimento desses deveres, a autoridade fiscal não teria meios de verificar se a entidade atende aos requisitos constitucionais para receber a proteção. Se a entidade imune se nega a cumprir obrigações acessórias válidas, de modo a impossibilitar o cumprimento dos deveres instrumentais impostos à agravante, falta a tal questão o necessário prequestionamento. Agravo regimental ao qual se nega provimento’ (RE nº 702.604/AM-Agr, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/10/12).<sup>9</sup>

IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais’ (RE nº 250.844/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 29/11/12).<sup>10</sup>

Em relação à isenção, também é necessário o cumprimento das obrigações acessórias, conforme o parágrafo único do artigo 175 do Código Tributário Nacional.<sup>11</sup>

Em relação à não incidência, há uma hipótese em que parte da doutrina entende que não seria necessário cumprir as obrigações acessórias, que seria o caso do ISS quando ele não vir a incidir em nenhum caso, ou seja, quando o serviço não estiver presente na lista de serviços. Isso

<sup>8</sup> ARE 709980, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, julgado em 10/10/2013, DJe 16/10/2013 – grifo nosso

<sup>9</sup> RE 702604/AM-Agr, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 25/10/2012 – grifo nosso

<sup>10</sup> RE 250844, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/05/2012, DJe 29/11/2012 – grifo nosso

<sup>11</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I- A isenção;
- II- A anistia.

Parágrafo único: A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

ocorre pelo fato de que nesse caso não será necessária fiscalização do ente municipal, então não é possível emitir uma nota fiscal, por exemplo, de algo que sequer está sujeito à fiscalização.

Passada essa diferenciação, cumpre iniciar o tópico acerca propriamente da imunidade.

## 2.4 – A imunidade tributária

### 2.4.1 – Histórico

Explica-se que a imunidade já existiria desde o Império Romano, em que existia o *immunitas*, que desobrigava algumas pessoas ou, até mesmo templos religiosos e bens públicos, de pagarem o tributo.<sup>12</sup>

No caso das imunidades dos nobres e da igreja diante do poder do rei, eram consideradas até mesmo como um privilégio.

Isso fica claro diante do exemplo dado por Cláudio Carneiro, em seu livro curso de direito tributário e financeiro, em que o governo da França, no século XVIII, exigia impostos apenas dos pobres. E teria sido esse um dos fatores que contribuiu para a deflagração da revolução francesa.

Foi só com o liberalismo que as imunidades passaram a ser vistas de forma mais democrática, representando uma ideia de garantia constitucional. Mas antes disso, ressalta-se que a Carta Magna (1215, d. C.) foi um marco para o Direito e para a tributação, pois surgiram, ainda que de forma embrionária, garantias constitucionais de liberdade, como por exemplo, o princípio da legalidade. Mas foi com a perspectiva liberal que as limitações ao poder de tributar evoluíram. Foi nessa época que surgiu a ideia de liberdade e de igualdade.

---

<sup>12</sup> PERES, João Bosco. **Competência Tributária Negativa**. As imunidades tributárias. Jus Navegandi. Teresina, ano 8, nº 127.

Enquanto que em Portugal, Espanha e Itália as imunidades foram chamadas de isenção e proclamadas fora do texto maior, na Alemanha as imunidades e privilégios fiscais não foram previstas na Constituição, sendo obra do Código tributário e da legislação ordinária.<sup>13</sup>

No caso brasileiro, foi com a Constituição da República de 1988, com o advento do estado democrático de direito, que as imunidades assumiram expressamente a natureza jurídica de limitação do poder de tributar, visto que no estado patrimonial elas possuíam natureza de limitação do poder fiscal da realeza e, no liberalismo, tinham natureza de limitação do poder fiscal.<sup>14</sup>

Mas ressalta-se que a referência explícita às imunidades, tendo inspiração americana, se fez também na Constituição de 1891, por Rui Barbosa. Já a imunidade da nobreza teve fim na Constituição de 1824, no art. 179, item 15.p, que preceituava: "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres".

Em suma, no patrimonialismo a imunidade tributária era uma limitação do poder de tributar da realeza. Já no liberalismo, o positivismo a compreendeu como uma forma de autolimitar a competência tributária e hoje em dia é vista até mesmo como uma limitação do poder de tributar pela reserva dos direitos humanos.

Ricardo Lobo Torres<sup>15</sup> traz três teses que envolvem a imunidade.

A primeira delas seria a tese da limitação do poder fiscal. Ocorre que no liberalismo as imunidades decorreriam da liberdade, visto que seriam limitações do poder fiscal. O constitucionalismo americano traçou seus contornos e explicou a sua natureza. Por exemplo, Marshall afirmava que "o poder de tributar envolve o de destruir" e essa aptidão para destruir não deve ser controlada só pela confiança, mas também pela representação, estrutura de

---

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro Tributário** – volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P. 42.

<sup>14</sup> CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 411.

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. P. 43-56.

governo e supremacia da Constituição e disso resultaria a "isenção das ações e operações dos órgãos e instrumentalidade federais".<sup>16</sup>

Já o juiz B. Washington, da Suprema Corte americana, caracterizava em 1825 as imunidades e os privilégios como o direito de "adquirir e possuir propriedade de qualquer espécie, e de procurar e obter a felicidade e a segurança" e de "se locomover para outro Estado ou nele residir com o propósito de comerciar ou exercer a profissão".<sup>17</sup>

Quando as imunidades ingressaram explicitamente na Constituição brasileira de 1891 foi com o sentido que tinham no direito americano. Esse sentido se deu por meio de Rui Barbosa, visto que foi quem escreveu os dispositivos correspondentes.

A segunda tese descrita por Ricardo Lobo Torres é a da autolimitação da competência tributária. Tal tese estaria ligada ao positivismo, que afastou a ligação entre as imunidades e os direitos humanos, estando o poder tributário sujeito apenas a uma autolimitação, enquanto os direitos fundamentais seriam concedidos pela Constituição ou surgiriam de maneira espontânea da sociedade se positivando pelo trabalho do constituinte. Dessa forma, os juristas brasileiros tentaram compatibilizar os dispositivos constitucionais com a ideia da estabilidade do direito tributário, tendo defendido a expansão do poder tributário e a legitimidade das concessões por motivos extrafiscais.

Traz ainda a tese da autolimitação dos direitos humanos. Ocorre que a tese de que a imunidade seria uma limitação ao poder de destruir, que atuaria pelos instrumentos instituídos pela própria Constituição para garantir os direitos individuais não poderia mais ser acolhida, visto que ela limitava muito a competência fiscal e por ter permitido que se dialogasse o rol das agências e instrumentalidades imunes. Assim, conforme Ricardo Lobo Torres, a imunidade seria, portanto, a impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, uma incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência devida pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade se confunde com o direito público

---

<sup>16</sup> McCulloch V. Maryland, 4 Wheat. 316 (1819).

<sup>17</sup> Corfield V. Coryell – 6 Fed. Cas. 546,551-552 (No. 3230)

subjetivo pre-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. A imunidade, em outras palavras, exorta os direitos da 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 Constituição da República. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.

Dessa forma, Ricardo Lobo Torres afirma que atualmente as imunidades recuperaram o seu vínculo essencial com os direitos humanos.

Ressalta-se que durante muito tempo o Supremo Tribunal Federal utilizou-se do ponto de vista positivista e considerava a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada e a fundamentando na autolimitação do poder tributário. Exemplo disso seria o que foi afirmado pelo Min. Celso de Mello no julgamento do RE 174.476-6<sup>18</sup>: "não se pode ignorar, nesse contexto, que a garantia da imunidade reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor de determinados contribuintes".

#### 2.4.2 – Conceito

Em relação à sua conceituação, Paulo Barros Carvalho define a imunidade tributária como "classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas." <sup>19</sup>

Seria classe finita e imediatamente determinável pelo fato de que as imunidades tributárias são apenas aquelas explicitadas na carta magna; normas jurídicas porque restam

---

<sup>18</sup> RE 174476-6, Rel. Ministro MAURÍCIO CORREA, julgado em 26/09/1996, DJe 12/12/1997.

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2003. P. 195.

afastadas de seu conceito a infinidade de vedações tácitas existentes; contidas no texto da Constituição da República pelo fato de que será imunidade apenas aquela que estiver presente no próprio texto constitucional; que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno pelo fato de que trazem uma proibição inequívoca dirigida aos legisladores infraconstitucionais; e, por último, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas porque o instituto deve estar integralmente delineado, a situação deve estar perfeitamente tipificada.

Leandro Paulsen<sup>20</sup> define imunidade tributária como norma negativa de competência tributária e ressalta que elas também podem ser percebidas e consideradas como garantias fundamentais quando estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais como o da liberdade da crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros).

Já para Pontes de Miranda, "a regra jurídica da imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr- na espécie."<sup>21</sup>

Por último, deve ser ressaltada também a conceituação feita por Ricardo Lobo Torres.<sup>22</sup>

Para ele, a imunidade tributária seria uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público. O autor ainda frisa que a análise conceptualista da imunidade tributária, porque neutra e formalista, deve ser complementada com o exame da sua natureza de autolimitação dos direitos humanos, da sua origem nos direitos morais e da sua fundamentação nos direitos da liberdade e nas condições de liberdade.

---

<sup>20</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª Edição. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2015. P. 100.

<sup>21</sup> MIRANDA, Pontes de. **Questões forenses**, t. III, p. 364.; Comentários à Constituição de 1946, volume II, P. 156.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: RENOVAR. P.44.

Por fim, importante ressaltar que a imunidade tributária tanto se expressa como um princípio relacionado com a liberdade, como também possui uma dimensão de regra. Paulo de Barros Carvalho preceitua que "os dispositivos que consagram a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios".<sup>23</sup>

Ressalta Aliomar Baleeiro que "as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram. Portanto, o princípio federal tanto norteia a distribuição de renda e de poder tributário, positivamente conferido às pessoas estatais, como também dá sentido à imunidade recíproca. Então, os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência".<sup>24</sup>

Desta forma, para ele, uma imunidade representaria a consequência expressa ou implícita de um princípio. Ocorre que os dois não devem ser confundidos, havendo diferenças entre eles. Enquanto os princípios seriam diretrizes gerais, as imunidades seriam relativas a fatos específicos e determinados.

### 2.4.3 – Classificações

Passada a sua conceituação, cumpre demonstrar as suas classificações.

Quando ao parâmetro para a sua concessão, a imunidade poderá ser subjetiva, objetiva ou mista.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades Tributárias**. Revista de Direito Tributário 27/28. P. 90.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 330.



Caso o legislador constituinte tome como base as pessoas beneficiadas ao estabelecer a imunidade, será caso de imunidade subjetiva. Um exemplo seria a regra imunizante que veda a tributação de patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos.<sup>25</sup>

Caso sejam objetos que tenham a sua tributação impedida, será imunidade objetiva. Exemplo disso seria a proteção aos livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão, presente no artigo 150, VI, d) da Constituição da República.

Ocorre que muitas vezes as imunidades apresentam um caráter híbrido, combinando critérios objetivos e subjetivos. Desta forma, se forem as duas coisas ao mesmo tempo, tratar-se-a de imunidade mista, tendo como hipótese o impedimento de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.<sup>26</sup>

Percebe-se que se trata de imunidade mista pelo fato de que depende do aspecto subjetivo, ou seja, de ser proprietário de apenas um imóvel e também do aspecto objetivo, ou seja, que se trate de área da pequena gleba estar dentro dos limites da lei.

Quanto à origem, a imunidade pode ser ontológica e política.

Será ontológica a que existir mesmo sem previsão expressa da constituição, visto que são essenciais ao atendimento do princípio da isonomia e do pacto federativo. Dessa forma, será ontológica a imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, conforme artigo 150, VI, c) da Constituição da República. Além disso, também é ontológica a imunidade recíproca, presente no artigo 150, VI, a), visto que se trata de cláusula que protege o ativo.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> 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;

<sup>26</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI – propriedade territorial urbana

§4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

<sup>27</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 10ª Edição. São Paulo: Método, 2016. P. 159

Já as imunidades políticas demonstram a proteção de outros princípios tendo em vista a opção política do legislador constituinte, como o caso da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

Quanto ao seu alcance, as imunidades poderão ser gerais e específicas.

Quando a Constituição da República estabelecer tal vedação a todos os entes tributantes, abrangendo todos os impostos, será caso de imunidade genérica ou geral. Essa generalidade de vedação vem da importância dos valores protegidos pela regra imunizante, como no caso de pacto federativo (imunidade recíproca), liberdade religiosa, liberdade de expressão e de informação.

Mas também existem casos em que o legislador irá restringir a aplicação da imunidade a certos tributos de competência de certo ente político. Exemplo disso seria a imunidade ao IPI e ao ICMS nas operações de exportação, previstas nos artigos 153, § 3º, III e artigo 155, § 2º, X, a, da constituição da república.

Já em relação à forma de previsão, as imunidades podem ser explícitas ou implícitas.

Apesar de a regra ser que as imunidades encontrem-se expressas no texto constitucional, a doutrina entende que algumas poderiam estar implícitas, ou seja, não estariam expressas na Constituição. Sendo assim, são explícitas as imunidades que estiverem expressas na constituição e são implícitas aquelas que não estejam previstas, mas que decorram dos princípios constitucionalmente consagrados.<sup>28</sup>

Pode-se depreender disso que as imunidades políticas serão sempre explícitas. Já as ontológicas poderão ser tanto explícitas quanto implícitas.

Em relação à necessidade de regulamentação, poderão ser incondicionais e condicionadas.

---

<sup>28</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10ª Edição. São Paulo: Método, 2016. P. 160

Será incondicionada a imunidade que gera efeitos sem qualquer regulamentação, ou seja, possui eficácia plena e aplicabilidade imediata. Exemplos seriam a imunidade recíproca e a cultural, presentes no artigo 150, VI, a) e b) da Constituição da República.

Ao contrário disso, a imunidade condicionada possui eficácia limitada, visto que a sua aplicabilidade e gozo de seu benefício dependem da edição de regulamentação infraconstitucional. Exemplo disso seria a imunidade das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, visto que apenas gozarão do benefício se cumprirem os requisitos estabelecidos em lei complementar.

#### 2.4.4 – Objeto

Ao observar o artigo 150 da Constituição da República da 1988, inciso VI que trata das imunidades gerais, percebe-se que a imunidade é somente para impostos.<sup>29</sup> Não se trata de imunidades aplicáveis a nenhuma outra espécie tributária, sendo firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não se estende, por exemplo, a contribuições.<sup>30</sup>

Desta forma, um templo, por exemplo, está obrigado a pagar taxas. Cumpre esclarecer que a Constituição da República pode sim trazer imunidades que tratem de taxas ou até mesmo de contribuições, mas estas não serão imunidades gerais presentes no art. 150, VI. Exemplos de imunidade de taxa seriam os presentes no artigo 5º, inciso XXXIV e inciso LXXVI da Constituição da República.

E exemplo de imunidade de contribuição seria o do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição da República.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Artigo 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:

<sup>30</sup> RE-AgR 332963, Rel. Ministro GILMAR MENDES, julgado em 23/05/2006, DJe 16/06/2006; RE-AgR 378144, Rel. Ministro EROS GRAU, julgado em 30/11/2004, DJe 22/04/2005.

<sup>31</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
§ São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Cumpra esclarecer que as imunidades genéricas do art. 150, VI da Constituição da República ora terão caráter subjetivo ora objetivo. Dessa forma, certas vezes serão estabelecidas em favor de uma pessoa e, em outros casos, em favor de um bem ou operação.

Conforme já mencionado anteriormente, o gozo da imunidade não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária.<sup>32</sup>

Também não o exime do dever de colaborar para com o fisco, podendo ser substituto ou mesmo responsável tributário.<sup>33</sup>

#### 2.4.5 – Fundamentos

Cumpra esclarecer nesse capítulo que a imunidade tributária se fundamenta na liberdade individual, em sua dimensão absoluta. Entretanto, claramente não se trata de uma liberdade sem limites, visto que há uma delimitação realizada pela liberdade dos outros que convivem nessa mesma sociedade. Além disso, tal liberdade traz como um de seus direitos à condição mínima de existência humana digna, não podendo haver intervenção estatal neste caso.

Ela também tem como fundamento a segurança jurídica e a justiça.

Trata-se de tema muito importante por ter a mesma validade dos direitos fundamentais e por valerem *erga omnes*, até mesmo contra terceiros.

Nesse sentido, vejamos a doutrina de Ricardo Lobo Torres:

"Embora a imunidade se oponha originariamente ao Estado, único titular da fiscalidade, é claro que se oporá também àqueles entes que, por medida de intervencionismo econômico, por deformação dos conceitos jurídicos ou por usurpação, passem a exercer atividades essencialmente estatais sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado. Órgãos para estatais e empresas criadas pelo Estado não poderão cobrar ingressos que ofendam as liberdades fundamentais, mesmo que não categorizados como impostos, taxas ou contribuições. Essa extensão de validade das imunidades fiscais, que os alemães chamam de validade fiscal dos direitos fundamentais, é uma forma especial de eficácia contra terceiros, de que são dotados os direitos da liberdade: o cidadão tem a via da ação judicial para ver respeitados, por

---

<sup>32</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos.

<sup>33</sup> RE 202987, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, julgado em 30/06/2009, DJe 24/09/2009

quem quer que seja, os seus direitos à vida, ao trabalho, ao culto, à associação, à manifestação de pensamento, etc."

Protegem também pessoas jurídicas, como por exemplo, instituições de educação e assistência social. O motivo disso é que tais pessoas jurídicas defendem direitos humanos.

### **3 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA**

A referida imunidade está prevista na Constituição da República de 1988, em seu artigo 150, VI, a.<sup>34</sup>

#### **3.1 – Histórico**

Cumprir explicitar como a imunidade recíproca se desenvolveu nos Estados Unidos, tendo em vista que muito influenciou o direito brasileiro. Apesar de não estar prevista na Constituição americana, foi explicitada pela Suprema Corte. Ela apareceu pela primeira vez no caso *McCulloch v. Maryland*, que foi julgado em 1919. O caso em questão girou em torno da possibilidade de o Estado-membro cobrar ou não impostos de banco nacional. Em 1791, surgiu a ideia de criação de um banco nacional, com o objetivo de regulação do comércio e da moeda pelo Governo. Ocorre que o Estado de Maryland tributou uma filial desse banco. Dessa forma, surgiu o caso sobre a possibilidade de banco do estado estabelecer pagamento de tributo para banco de propriedade da União.

O entendimento do juiz Marshall foi o de que isso não seria possível, uma vez que se o Estado-membro pudesse cobrar impostos do Governo Federal, estaria destruindo o que deveria ser criado e protegido por este último. Em suas palavras: "*the power to tax involves the power to destroy*". Marshall usou como fundamento o princípio da supremacia da União e também o entendimento de que o poder de tributar envolveria o poder de destruir. Ele ainda ressaltou que o contrário não seria verdadeiro, ou seja, a União poderia cobrar impostos dos estados, eles não gozariam de imunidade diante do poder fiscal da União. Para ele, não poderiam tributar a União

---

<sup>34</sup> Artigo 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

porque seria o mesmo que submeter todos os cidadãos dos Estados Unidos a impostos votados sem representação deles é para restrito interesse local.

Isso restou demonstrado com o caso *Dobins v. Erie Country*, em que a Suprema Corte norte-americana vedou a incidência de tributos estaduais sobre funcionários da União.

Ocorre que, no caso *Collector v. Day*, a Suprema Corte vedou que se tributasse os vencimentos dos juízes estaduais, sob o argumento de que os Estados têm poderes reservados, o que os torna independentes do poder central e os livra da incidência fiscal.<sup>35</sup> Trata-se de uma segunda fase em que foi construída a recíproca da imunidade dos títulos públicos e dos vencimentos dos funcionários estaduais em frente ao Fisco da União.

Mas foi após a Primeira Grande Guerra que houve uma expressiva mudança em relação à imunidade recíproca. Isso porque o sentimento de unidade ficou mais forte e houve certo abandono da adesão total à tese de Marshall.

Com o New Deal, houve uma reação a essa larga extensão das imunidades, o que ainda vem ocorrendo nas últimas décadas. Por exemplo, no caso *First Agr. Bank v. State Tax Com.*, foi aceita a tributação estadual sobre banco nacional, o que significa uma mudança no julgamento realizado pelo juiz Marshall no famoso caso explicado anteriormente *MCCulloch X Maryland*, de 1819. Como já mencionado anteriormente, não há qualquer dispositivo da Constituição dos Estados Unidos sobre imunidade recíproca. Ela decorreu da teoria dos poderes implícitos.

Ricardo Lobo Torres explica que:

"Examinando o desenvolvimento da questão da imunidade recíproca nos Estados Unidos, podem-se tirar, de acordo com a maior parte da doutrina americana, algumas conclusões: a) a tendência geral é restringir o alcance das imunidades; b) a intributabilidade deve se limitar aos impostos territoriais e sobre imóveis pertencentes aos entes públicos; c) nos demais casos, a imunidade constitucional, que é residual, só deve ser reconhecida se, inexistindo isenção ou imunidade legal (statutory immunity), a tributação

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro** – Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: RENOVAR. P. 226.

incidir sobre bens ou serviços essencialmente públicos ou ferir claramente os interesses do Governo".<sup>36</sup>

### 3.1.2 – Histórico no Brasil

Como já ressaltado anteriormente, a imunidade recíproca no Brasil foi muito influenciada pelo constitucionalismo americano. Ela ingressou de forma explícita no texto constitucional com a República, por meio de proposta inicial realizada por Rui Barbosa, que deu ensejo ao art. 10 da Constituição de 1891: "É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, ou reciprocamente". Tal artigo teve interpretação rígida, seguindo as tendências americanas da época.<sup>37</sup>

Enquanto a Constituição de 1934 aumentou o sentido da imunidade recíproca, tendo a expandido às concessionárias de serviços público, a de 1937 revogou tal benefício. As constituições de 1946 e de 1967 continuaram o trabalho de redefinir as imunidades e restringir seu alcance. Esta última até mesmo foi contrária ao entendimento do STF (Súmula 74), fazendo com que ocorresse a tributação do promitente comprador de imóveis de autarquias.

A Constituição da República de 1988 deixou expresso que a imunidade recíproca se restringe ao patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essencialmente estatais.

Aliomar Baleeiro ressalta que devem ser feitas algumas cautelas na invocação dos precedentes americanos.<sup>38</sup>

Isso porque a imunidade recíproca no Brasil alcança os municípios, o que não ocorre nos Estados Unidos, devido à sua imensa subordinação neste país. Eles seriam apenas instrumentos de organização estadual. Já no Brasil, a autonomia municipal é explicitamente reconhecida.

---

<sup>36</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro** – Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: RENOVAR. P. 229.

<sup>37</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 404.

<sup>38</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 390.

### 3.2 – Direito comparado

Interessante o fato de que apenas o Brasil positivou constitucionalmente a imunidade recíproca.

Na Alemanha, por exemplo, a imunidade é declarada na lei de cada imposto e é chamada de isenção. Aliomar Baleeiro ressalta ainda que a Corte Constitucional Alemã desenvolveu um princípio de lealdade mútua federal ou um dever de que tanto a União, como os Estados, ajam amigavelmente uns com os outros.<sup>39</sup> Seria um princípio do Estado federal que corresponderia ao dever que todos os seus membros possuem, bem como a União, de se compreenderem uns aos outros e de procederem lealmente uns com os outros.

Já na Argentina, nem a Constituição nem a legislação tratam da matéria em questão. Foi a sua Corte Suprema que proclamou a imunidade dos entes públicos. Interessante mencionar que essa imunidade foi tratada pela primeira vez na Argentina em caso parecido com o que ocorreu nos Estados Unidos. Foi a tributação de um banco nacional por uma província que deu a oportunidade para a discussão desta tese pelos tribunais.

### 3.3 – Natureza

Essa intributabilidade dos entes públicos no federalismo é verdadeira imunidade.<sup>40</sup>

### 3.4 – Fundamento

Basicamente, ela se funda no princípio federal. Tal princípio foi consagrado desde a primeira Constituição republicana brasileira. Dessa forma, há uma descentralização jurídica e política. Não pode haver hierarquia ou relação de supraordenação de um poder parcial sobre o outro (quer federal, estadual ou municipal). Tanto a União, quanto os Estados e os Municípios

---

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 437.

<sup>40</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro** – Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 233.



(no caso brasileiro) exercem a própria autonomia política, que lhes foi institucionalmente conferida.

Além disso, decorre dessa ideia de que o fundamento da imunidade recíproca também seria a liberdade individual. Caso não houvesse um equilíbrio entre os entes federativos, ela estaria em risco. Haveria uma situação de dependência entre os entes.

Aliomar Baleeiro ressalta que não é só a isonomia que deve existir entre as pessoas estatais que impede a imposição recíproca, mas também a solidariedade e o respeito recíprocos.<sup>41</sup>

Misabel Abreu Machado ressalta:

"Ora, a imunidade recíproca das pessoas estatais tem, inegavelmente, importância destacada sobre as demais imunidades porque cumpre dupla função:

Como consequência necessária da forma federal de Estado, preserva a autonomia política dos entes estatais, a harmonia solidária e fidelidade reinantes entre eles, e que não podem ser reduzidas ou perturbadas por meio de imposição, fiscalização e cobrança de tributos;

Estendendo-se a impostos que amputem, economicamente, parcela de sua renda ou de seu patrimônio, como o Imposto sobre Produtos Industrializados ou o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou o ICMS, visa a protegê-los de forma concreta e substancial (e não meramente fictícia), no cumprimento de suas atividades públicas essenciais."

Em suma, o fundamento da imunidade recíproca é o pacto federativo, é a proteção da ideia de federação, de assegurar isonomia formal entre os entes. Conforme Ricardo Lobo Torres:

"Se a causa imediata da imunidade recíproca repousa na preservação da eficiência no desempenho do serviço público e na harmonia da federação, a sua causa profunda está na proteção da liberdade individual. Sim, porque se correlacionam intimamente os direitos da liberdade e o federalismo. O poder fiscal é de tal forma destrutivo, possui tanta aptidão para ofender e restringir a liberdade do cidadão, que só o seu fracionamento e a sua pulverização por diferentes esferas de governo pode limitar-lhe o exercício e garantir os direitos fundamentais. As liberdades públicas dependem da separação vertical do poder entre a união, os estados e os municípios, bem como da separação horizontal, dentro de cada esfera do governo, dos poderes de legislar, administrar e julgar as controvérsias sobre os tributos. Em suma, a imunidade encontra o seu fundamento precípuo nos direitos da liberdade, de que é predicado essencial."<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 437.

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário e Financeiro** – Volume III. 3ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 236.

Há alguns autores que defendem uma tese de que outro fundamento seria a ausência de capacidade contributiva, pois a noção de imposto estaria relacionada com a ideia de capacidade contributiva, e os entes não a teriam. Eles não teriam capacidade contributiva porque tudo o que arrecadem a título de imposto deve ser aplicado em suas atribuições constitucionais. Dessa forma, não há qualquer lucro, o seu objetivo não é esse. Esse é o pensamento de Dino Jarach, por exemplo, que diz: "la riqueza de las entidades públicas no representa capacidad contributiva".<sup>43</sup>

Ocorre que, conforme foi ressaltado por Aliomar Baleeiro, a imunidade recíproca não deveria ser fundada apenas na ausência de capacidade contributiva, isso a deixaria empobrecida.<sup>44</sup> Tal imunidade responde a dois princípios constitucionais intangíveis, por meio de emenda constitucional: princípio federal e princípio da igualdade. Dessa forma, esse princípio pode sim ser usado como um dos fundamentos, mas de forma complementar.

### 3.5 – Jurisprudência atual:

Essa imunidade se presta a proteger determinadas pessoas: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. É cabível esclarecer que se o patrimônio, renda ou o serviço dos entes estejam relacionados à exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, eles estarão sujeitos normalmente à tributação quando explorarem atividade econômica em igualdade com a iniciativa privada.<sup>45</sup> Trata-se de uma das hipóteses que será vista com maior profundidade.

Além disso, também alcança as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, conforme artigo 150, parágrafo 2º. Mas é necessário ter atenção ao fato de que haverá essa imunidade para quando seu patrimônio, renda e serviços estiverem ligados às suas atividades essenciais.

---

<sup>43</sup> JARACH, Dino. **Curso de Derecho Tributario**, 1957. P. 208.

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 404.

<sup>45</sup> ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Método. P. 367.

Conforme João Marcelo Rocha, finalidades essenciais seriam aquelas que, mencionadas no texto da lei criadora da autarquia ou autorizadora da fundação, significam a razão de ser da entidade.<sup>46</sup> Ou seja, entre o patrimônio, a renda ou o serviço, e a finalidade da instituição deve haver um nexo.

O Supremo Tribunal Federal tem jurisprudência bem abrangente em relação a esse tema, tendo admitido a imunidade de imóvel de autarquia que se encontra vago, sem qualquer utilização.<sup>47</sup>

Para o Supremo, essa imunidade só seria afastada se fosse realizada uma comprovação do uso do bem imóvel em atividade diversa da que se propõe a autarquia. Mas deve-se lembrar da tese de reversão, ou seja, haverá imunidade mesmo se o vínculo com a atividade essencial for indireto. Um precedente seria o RE 217.233, 1ª Turma, em que se reconheceu a imunidade do IPTU para imóvel de fundação pública dedicada ao ensino superior alugado a terceiros, visto que a renda era revertida para a finalidade institucional.

Ressalta-se que as concessionárias de serviço público não são alcançadas por tal imunidade.

Já em relação às empresas públicas e as sociedades de economia mista, elas não gozarão dos benefícios da imunidade se realizarem atividades econômicas com o objetivo de alcançar lucro. Entretanto, se o serviço for em sua essência público e monopolizado pelo Estado, desenvolvido de acordo com as regras e princípios do Direito Público, haverá imunidade, mesmo que seja empresa pública. Isso porque neste caso, será em realidade uma autarquia, ainda que haja cobrança de preços ou tarifas pela prestação dos correspondentes serviços. Ressalta-se que essa foi a posição do Supremo Tribunal Federal em relação aos serviços dos correios e telégrafos<sup>48</sup>:

---

<sup>46</sup> ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª edição. São Paulo: Método. P. 364.

<sup>47</sup> AgRAgRE 680814, Rel. Ministro CARMEN LÚCIA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 05/10/2012

<sup>48</sup> ACO 959-RN, Rel. Ministro CARMEN LÚCIA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2012, DJe 05/10/2012

EMENTA Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte.

1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal.

Ressalta-se, ainda, que o Plenário da Suprema Corte foi além e também fixou que a imunidade recíproca abrange as atividades da ECT que não estão incluídas no monopólio, o serviço postal e o correio aéreo nacional, conforme RE 601.392, julgado em 01/03/2013.

Por último, ainda em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o Plenário do Supremo em 2014 se manifestou a favor da imunidade tributária a ela em relação ao ICMS sobre transporte de mercadorias, conforme o RE 627.051, de 12/11/2014 e também em relação ao IPTU incidente sobre seus imóveis, de acordo com o RE 773.992, de 15/10/2014.

Por último, ressalta-se que o julgamento da ECT foi o primeiro em que o Supremo Tribunal Federal apreciou a possibilidade de extensão da imunidade recíproca em caso de empresa pública. Entendeu que como a ECT presta serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, gozaria de imunidade.

Dessa mesma forma, foi aplicada a imunidade recíproca à INFRAERO - Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária, empresa pública federal:

E M E N T A: INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQÜENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO,

CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executiva, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOCTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.<sup>49</sup>

Em relação à sociedade de economia mista, há no mesmo sentido o RE 580.264, de 16/12/2010, em que o Plenário do Supremo entendeu pela imunidade de sociedade de economia mista que prestava assistência médica exclusivamente ao SUS e com participação societária estatal de 99% do correspondente capital social votante.

Nesse mesmo sentido, há também decisões monocráticas no RE 674.733, de 30/04/2012 e RE 660.057, de 15/12/2011, que reconheceram imunidade às sociedades de economia mista que prestam serviços de fornecimento de água e coleta de esgoto.

Em suma, o Supremo Tribunal partiu dos mesmos pressupostos que foram utilizados para a decisão que entendeu que as empresas públicas que prestassem serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado gozariam de imunidade.

Em relação à OAB e Caixas de Assistência dos Advogados, há de se ter em vista que o artigo 44 da Lei 8.906/1994 (estatuto da OAB) preceitua que a Ordem dos Advogados do Brasil é serviço público, dotada de personalidade jurídica. Há consenso de que seria uma autarquia, assim como os Conselhos Seccionais da OAB. Essa mesma lei fala das Caixas de Assistência

---

<sup>49</sup> ReAgR 363412, Rel. Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 03/06/2013, DJe 17/06/2013.

dos Advogados, que são ligados aos Conselhos Seccionais. Ocorre que essas Caixas não realizam função pública inerente à OAB. Desta forma, o Supremo Tribunal Federal entendeu que não se aplica às caixas de assistência dos advogados a imunidade dirigida às autarquias.<sup>50</sup> (1ª Turma, RE 662.816, j. em 28/02/2012; e também na 2ª Turma, RE 233.843, j. em 01/12/2009).

Em suma, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal não se limita a uma análise do aspecto formal, ou seja, não analisa apenas a forma jurídica privada das empresas governamentais, mas sim realiza uma análise ampla dando uma maior importância ao aspecto substancial, dando atenção à natureza da atividade realizada, à inexistência do objetivo de lucrar e a não existência de concorrência com a iniciativa privada.

Também pode ser vista pelos seus aspectos objetivos, visto que a Constituição estabelece certos parâmetros objetivos para ela. Isso porque o que está imune é a tributação dos impostos relativos ao patrimônio, à renda e os serviços vinculadas às suas finalidades essenciais ou que decorram delas. Não importa quem seja o titular de tal imunidade, - União, estados, municípios, autarquias e fundações - todos receberão a mesma imunidade em relação ao aspecto objetivo.

O patrimônio em questão pode ser tanto o imobiliário quanto o mobiliário, devendo estar vinculado às finalidades públicas. Tendo em vista as autarquias, por exemplo, patrimônio vinculado à sua atividade fim seria imóvel onde fica a sua sede, ou alguma de suas agências. Questão que já foi muito controvertida, mas hoje se encontra pacificada é caso de imóveis de propriedade da autarquia, mas que estão sendo locados a terceiros. Neste caso, a questão pacificada pelo Supremo foi no sentido de que tal imóvel estará sim alcançado pela imunidade se o produto da renda dos alugueres seja revertido para a atividade fim. Trata-se da tese da reversão, que é quando se utiliza o produto da renda naquela atividade institucional. Primeiramente, tratou-se do enunciado de sumula 724 do Supremo Tribunal Federal<sup>51</sup> e, depois, tornou-se a sumula vinculante 52.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> RE 662816, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 28/02/2012, DJe 27/03/2012; RE 233843, Rel. Ministro JOAQUIM BARBOSA, julgado em 01/12/2009, DJe 17/12/2009.

<sup>51</sup> Enunciado de Súmula nº 724 do Supremo Tribunal Federal: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

<sup>52</sup> Enunciado de Súmula Vinculante nº 52 do Supremo Tribunal Federal:

Outra questão que paira acerca desse assunto é a quem caberia provar tal tese da reversão. O entendimento pacífico atualmente no Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o ônus da prova é do ente tributante. Dessa forma, o município, estado ou União terão de fazer a prova. Há, inclusive, precedente da UERJ, fundação pública, que possui vários imóveis alugados a terceiros e o município do Rio de Janeiro lançou IPTU. A grande discussão pairou em relação a quem caberia o ônus da prova. O entendimento foi, conforme já mencionado anteriormente, de que o ônus da prova caberia ao município. Veja:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE FUNDAÇÃO PÚBLICA. IPTU. DESTINAÇÃO DO IMÓVEL. PRETENSÃO CUJO ACOLHIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E DO MATERIAL PROBATÓRIO. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. A jurisprudência da Corte vem consolidando o entendimento de que não cabe ao ente imune demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, cabe à Administração tributária demonstrar a eventual trestinação do bem gravado pela imunidade. Esta inversão circunstancial do ônus da prova justifica-se pelo fato da imunidade não ser concedida por ato do Fisco. Trata-se de uma garantia que se reveste do caráter de regra supressiva da competência tributária, cujos efeitos decorrem diretamente da Constituição Federal.

A presunção sobre o enquadramento originalmente conferido deve militar a favor do contribuinte e, caso já tenha sido deferido o status de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária.

Cumpra esclarecer que essa jurisprudência começou com as autarquias e fundações, sendo compreensível o entendimento de que ambos devem estar utilizando os alugueres de seus imóveis para atividades fim.

Já os serviços imunes serão aqueles essencialmente públicos, que consistem na proteção de direitos fundamentais, como acontece na distribuição da merenda escolar e na entrega de objetos à população carente. A venda de mercadorias pelos órgãos públicos, ainda que de sua produção, fica sujeita a impostos, salvo se o órgão age no exercício de atividade considerada estatal, como ocorre com o IBC ao vender café, que é agente União na política de comercialização externa daquele produto.<sup>53</sup>

---

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

<sup>53</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - Volume III. 3ª Edição. Rio de Janeiro: RENOVAR. P.240.

### 3.6 – Conteúdo:

Foi visto o conteúdo que pode ser imune superficialmente. Será aprofundado aqui o que pode e o que não pode ser imune.

Como já ressaltado, a imunidade recíproca dos entes públicos abrange apenas os impostos.

Sendo assim, taxas pela prestação de serviços podem ser cobradas, isso não ofende a liberdade individual e também não prejudica o desempenho da atividade pública. Até mesmo os empréstimos compulsórios, caso sejam instituídos como forma adicional de impostos devem respeitar as imunidades dos entes públicos.

Ocorre que o alcance dessa imunidade é questão controvertida.

O Código Tributário Nacional classifica os impostos conforme o objeto tributado. Por exemplo: se é o patrimônio que está sendo tributado, trata-se de imposto sobre o patrimônio. Esta é a classificação típica do Código Tributário Nacional. Dentro dessa classificação que preceitua não poder ser tributado patrimônio, renda e serviço, é inquestionável, por exemplo, que IPTU, IPVA, ITR, ITBI e ITD são impostos que incidem sobre o patrimônio e, portanto, esses não podem ser cobrados pelos entes uns dos outros.

Além disso, em relação aos impostos de renda, não há dúvidas de que o IR e o IOF entram nessa classificação. Ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal teve de afirmar que este último estava alcançado por esta imunidade, visto que por muito tempo a União quis cobrá-lo dos municípios e estados. Por último, os que incidem com certeza sobre os serviços seriam o ICMS e o ISS.

Fora esses impostos que estão abrangidos pela certeza de não possibilidade de cobrança pelos entes uns dos outros, há também certos impostos que são controvertidos. Tratam-se dos impostos que incidem sobre a circulação de bens e mercadorias, visto que dentro da

---



classificação dada pelo código tributário nacional eles não seriam tecnicamente sobre patrimônio, renda e serviços. Por exemplo: IPI, IE, II e ICMS (na sua parte relacionada às mercadorias).

Em relação a este tema, existem duas correntes.

A primeira corrente entende que tais impostos estão fora da imunidade. Defende a interpretação restritiva da Constituição da República de 1988. Como esses impostos são de circulação de bens não estariam abrangidos porque a Constituição apenas faz menção ao patrimônio, renda e serviços. Essa corrente é restritiva, pois entende que a imunidade é uma exceção. Para ela, a regra é a de que todos devem pagar tributo. Ricardo Lobo Torres, em seu livro *Tratado de direito constitucional tributário e financeiro*, volume III, defende tal tese.

Já a segunda corrente defende que a imunidade deve ser interpretada de uma forma ampliativa, extensiva, pois ela trata de direitos fundamentais, de liberdade. Dessa forma, entendem que estes impostos estão alcançados pela imunidade, dentro de um conceito mais amplo do que seria patrimônio.

A esse respeito, cumpre trazer à baila trecho de Limitações Constitucionais ao poder de tributar de Aliomar Baleeiro, que já entendia que renda, patrimônio e serviço possuíam significados amplos:

Constituem o patrimônio todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexo de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de direito público ou entidade. O art. 19, III, 'C', da Emenda nº 1, de 1969, protege qualquer dos bens que a integram.

Rendas não são apenas os tributos, mas também os preços públicos que possam provir do exercício de suas atribuições, de venda de seus bens e utilização de seus serviços. Não é admissível, em qualquer caso, o significado que Rui defendeu para rendas, equiparando-as às rentes, na linguagem francesa - os juros do título público.<sup>54</sup>

Ressalta-se que este é o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal, conforme demonstrado pelo trecho de jurisprudência a seguir:

---

<sup>54</sup> BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense. P. 118/119.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.<sup>55</sup>

Há ainda o recurso extraordinário nº 630790, com repercussão geral, que ainda não foi julgado e trata da mesma questão.

Por último, cumpre esclarecer que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, todos os impostos estariam alcançados pela imunidade recíproca. Isso ocorre porque este vem realizando uma interpretação ampliativa, extensiva de tal imunidade.

Ocorre que atualmente o Supremo tem rejeitado critérios infraconstitucionais, adotados pelo Código Tributário Nacional, para interpretar norma da Constituição, de hierarquia superior máxima. Segundo a Constituição, só é preciso saber se o bem adquirido integra o patrimônio, protegido pela imunidade, das pessoas estatais e suas autarquias. Como já foi mencionado, ele adota um conceito amplo de patrimônio. Outros precedentes sobre o tema em questão:

EMENTA: Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. CF, art. 150, VI, c. Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. Precedentes do STF. RE não conhecido.<sup>56</sup>

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BEM PERTENCENTE A PATRIMÔNIO DE ENTIDADE DE ASSISTENCIA SOCIAL, BENEFICIADA PELA IMUNIDADE PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDENCIA DO TRIBUTO. - RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> RE 186175, Rel. Ministra Ellen Gracie, DJe 17/11/2006.

<sup>56</sup> RE 203755-9-ES, Rel. Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO, 2ª Turma julgado em 17/09/1996, DJe 23/10/1998.

<sup>57</sup> RE 87.913-SP Rel. Ministro Rodrigues Alckmin.

Tais precedentes demonstram forte tendência em afastar a corrente mais restritiva, que era a mais usada antigamente.

#### **4 – QUESTÕES CONTROVERTIDAS E JURISPRUDÊNCIA ATUAL**

Após expostas as controvérsias em torno da imunidade recíproca, bem como seu conceito, histórico e importância, passa-se ao tema principal da monografia, qual seja, as questões controvertidas e a sua jurisprudência atual.

Ressalta-se que tais hipóteses se encontram no artigo 150, parágrafo 3º da Constituição da República:

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com 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.

Cumprido esclarecer que tal parágrafo se aplica tanto ao ente da federação quanto às autarquias e fundações.

##### **4.1 – Exploração de atividades econômicas:**

A primeira parte do parágrafo 3º, que preceitua: "*relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados*" é a que possui o maior número de controvérsias. Retira-se dele o entendimento de que se há exploração de atividade econômica, não haverá imunidade. Deve ser realizada uma leitura em conjunto do artigo 150, parágrafo 3º com o artigo 173 da Constituição da República:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.  
§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Significa dizer que caso se explore atividade econômica, não poderá gozar de nenhum benefício fiscal que o particular também não goze. Se isso ocorresse, haveria uma clara violação

ao princípio da livre concorrência. Numa ponderação realizada entre a livre concorrência e a imunidade, prevalecerá a livre concorrência em caso de realização de atividade econômica.

Dessa forma, se o estado resolve explorar uma atividade como se fosse particular, estaria atuando como um privado e perderia todas as suas garantias. Isso demonstra que se o Estado se aproxima da iniciativa privada, ficará sujeito ao regime aplicável a este.

Ressalta-se que normalmente o ente da federação explora atividade econômica indiretamente. Quem geralmente explora diretamente é autarquia e fundação. E da mesma forma, eles perderão os benefícios da imunidade.

Exemplo jurisprudencial seria o banco. Ocorre que alguns bancos estatais, especialmente estaduais, adotaram a forma de autarquia e o Supremo Tribunal Federal entendeu que banco realiza atividade econômica. Sendo assim, mesmo tendo adotado formalmente o formato de autarquia, tem que pagar impostos.

#### 4.1 – Exemplo na jurisprudência atual:

O primeiro caso é o da APPA - Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina, que interpôs recurso extraordinário (RE 612377) contra acórdão que decidiu pela inaplicabilidade da imunidade recíproca por entender que a recorrente explora serviço portuário, atividade própria de empreendimentos privados, o que afastaria a imunidade recíproca ao caso em questão. A recorrente havia alegado que faria jus por ser prestadora de serviços públicos. Neste RE, a sua pretensão recursal foi acolhida pelo Supremo. Isso porque no julgamento do RE 172.816/RJ foi firmado o entendimento de que a exploração de portos, prevista no art. 21, XII, F), da Constituição, possui natureza jurídica de serviço público.

(...) 4. Competindo a União, é só a ela, explorar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os portos marítimos, fluviais e lacustres, art. 21, XII, F, da CRFB, está caracterizada a natureza pública do serviço de docas (...).<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> RE 172819-RJ, Rel. Min. PAULO BROSSARD, julgado em 09/02/1994.

Além disso, tal entendimento foi firmado também pela Corte no julgamento do RE 253.472/SP, relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa:

"(...) 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois:  
2.1. Em uma série de precedentes, está Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público".<sup>59</sup>

O julgado ressaltou ainda que a natureza jurídica da Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina - APPA já havia sido entendida como autarquia prestadora de serviços públicos. Tendo ainda em vista o entendimento no julgamento da ACO 959/RN, que ressaltou que a excludente do parágrafo 3º do artigo 150 não abarcaria as empresas públicas de natureza autárquica, foi dado provimento ao recurso extraordinário para reconhecer que a recorrente está abrangida pela imunidade recíproca.

#### **4.2 – Casos em que há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário:**

A segunda hipótese de exceção, ou seja, em que não há imunidade tributária recíproca, também está contida no parágrafo terceiro: "ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário".

Dessa forma, se houver cobrança ou pagamento de uma tarifa ou de uma contraprestação por parte do usuário, não haverá imunidade.

#### **4.3 – Exemplo na jurisprudência atual:**

O Supremo Tribunal Federal também temperou esta segunda exceção, visto os casos julgados que envolviam empresas públicas e sociedades de economia mista, que, embora possam prestar serviço público que não seja aberto à iniciativa privada, remuneram-se por tarifas.

---

<sup>59</sup> RE 253472-RJ, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 25/08/2010.

Exemplo disso seria o RE 253.472 (jul. em 25/08/2010), em que o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu pela aplicação da imunidade em relação à imóvel urbano de propriedade da União, onde funciona terminal portuário administrado por sociedade de economia mista federal, a CODESP. Foi ressaltado no julgamento que a sociedade seria uma mera instrumentalidade da União, que possuía 99,97% do capital social, e que se trataria de prestação de serviço público não aberto à iniciativa privada em geral. Além disso, foi ressaltado que a atividade não possuía finalidade lucrativa.

No julgado em questão, foram três os aspectos a serem analisados no exame da imunidade recíproca: a primeira coisa é que a atividade imune deve consistir em "objetivos institucionais imanescentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política". Deve ser, portanto, serviço público.

Além disso, a imunidade não poderia estar relacionada a "atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares". Não pode se tratar, portanto, de atividade lucrativa.

A imunidade, por último, também não poderia realizar a "quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício da atividade profissional ou econômica lícita". Quer dizer que deve ser "atividade monopolizada ou que não ofereça concorrência com a iniciativa privada".

Nesse sentido, há também AgReg no RE 741.938 MINAS GERAIS, em que fora agravante o Estado de Minas Gerais e agravado o Centro Operacional de Desenvolvimento e Saneamento de Uberaba - CODAU:

#### EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário. Autarquia que presta serviços públicos remunerados por tarifa. Imunidade recíproca. Alcance.

1. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a imunidade tributária recíproca alcança a autarquia que presta serviço público remunerado por meio de tarifas. Precedentes.
2. Agravo regimental não provido.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> AgReg-RE 741938-MG, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 08/10/2014, dJe 09/10/2014.

Além disso, ressalta-se que o Supremo Tribunal Federal se utilizou deste parágrafo para realizar tal aplicação às concessionárias. As concessionárias de serviços públicos não gozam de imunidade, trata-se de posicionamento majoritário. O Supremo nunca conheceu imunidade para concessionária de serviço público, visto que ela é uma pessoa de direito privado que cobra tarifa.

Além disso, há parecer da Advocacia Geral da União neste sentido:

No que se refere às implicações tributárias, relativamente às concessionárias de serviços públicos, a ordem constitucional brasileira de 1934 foi a que primeiro as beneficiou com a imunidade, nos termos do artigo 17. A partir da Constituição de 1937, entretanto, alterou-se o tratamento tributário: conforme dispõe o atual texto, art. 150, §3º, não cabe a imunidade recíproca às concessionárias de serviços públicos. No bojo da norma vem ordem segundo a qual as vedações previstas no inciso VI, a, não se dirigem ao patrimônio, rendas ou serviços, relacionados com empreendimentos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Como é sabido entre nós, a concessão é o contrato administrativo pelo qual a Administração Pública delega a outrem a execução de um serviço, para que o execute em seu próprio nome, por sua conta e risco, assegurando-lhe a remuneração mediante tarifa paga pelo Usuário. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 3ª edição, São Paulo: Atlas, 1992, p. 218). Aos serviços prestados pelas concessionárias, o usuário paga tarifa ou preço público, institutos do direito privado que nada tem a ver com o regime tributário. As taxas, essas sim, espécie do gênero tributo, têm regime diferente e são cobradas sob outras condições.<sup>11</sup> Paulo de Barros Carvalho corrobora que a imunidade recíproca não se aplica aos serviços públicos concedidos.<sup>12</sup> Destarte, não pode ser dado às empresas privadas delegatárias de serviços públicos, que prestam serviço público por delegação de contrato, precedido de licitação, e que atuam em seu próprio nome, por sua conta e risco, exigindo, em contrapartida, tarifa dos usuários, com a finalidade de efetivamente auferir lucros, o mesmo tratamento fiscal conferido às empresas estatais, integrantes da Administração indireta, e prestadoras de serviços públicos não por delegação, mas por outorga legal.<sup>61</sup>

#### 4.4 – Caso do promitente comprador:

A terceira exceção à imunidade recíproca encontra-se na última parte do artigo 150, parágrafo 3º da Constituição da República.<sup>62</sup>

---

<sup>61</sup> Parecer AGU/SF/16/2007; Processo: 00405.002103/2007-36.

<sup>62</sup> Artigo 150, parágrafo 3º:

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a

Isso quer dizer que a imunidade não alcança o promitente comprador em relação aos impostos que por ventura ele tenha de pagar em função daquele imóvel. Por mais que a promessa de compra e venda não transfira a propriedade, ela transfere a posse. Dessa forma, o promitente comprador tem que recolher os impostos.

Ressalta-se que não é válida a alegação de que tem imunidade por estar contratando com ente imune, visto que não existe imunidade por extensão. A imunidade é subjetiva do ente, não se estende a quem negociar com ela. Nesta hipótese de imóvel de propriedade do ente da federação o ente pode cobrar do promitente comprador o ITBI e IPTU.

Interessante notar que há discussão se o ITBI incidiria ou não na promessa de compra e venda, mas de qualquer forma não é possível alegar a imunidade nesse caso. Já em relação ao IPTU não há qualquer controvérsia, podendo o mesmo ser cobrado do possuidor com animus domini, que seria, por exemplo, o caso do promitente comprador.

Há, ainda, duas súmulas do Supremo Tribunal Federal que esclarecem que o promitente comprador tem que recolher esses dois impostos. Tratam-se das súmulas 75<sup>63</sup> e 583<sup>64</sup> do Supremo Tribunal Federal, baseadas na Constituição de 1946, vez que anteriormente isso não estava expresso na Constituição em questão.

#### 4.5 – Ente federativo como contribuinte de fato e jurisprudência:

---

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. – Grifo nosso.

<sup>63</sup> Enunciado de Súmula Vinculante nº 75 do Supremo Tribunal Federal:

Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o impôsto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador.

<sup>64</sup> Enunciado de Súmula Vinculante nº 583 do Supremo Tribunal Federal:

Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.



Há, ainda, outro caso em que não haverá a imunidade recíproca. Trata-se da posição do ente federativo enquanto contribuinte de fato.

Tendo em vista que, em regra, os tributos indiretos admitem repercussão tributária, passa a existir a figura do contribuinte de direito e o contribuinte de fato. O primeiro é aquele que deve realizar o pagamento do tributo, previsto em lei. Já o segundo é o que de fato arcará com tal valor, visto que paga o preço embutido no produto.

Tendo isso em vista, quando o ente for contribuinte de direito ele gozará de imunidade. Entretanto, quando o Estado é contribuinte de fato, não haverá imunidade, conforme enunciado de súmula 951 do STF.<sup>65</sup>

Por exemplo: quando um Município compra mercadorias ele será o contribuinte de fato, pagando o preço embutido do que foi pago a título de ICMS pelo contribuinte de direito.

Nesse sentido:

EMENTA: MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 150, INC VI, LETRA A.

As decisões anteriores foram desfavoráveis ao requerente, o que transmuda o seu pedido em tutela antecipada em recurso extraordinário, cujo deferimento está condicionado à verossimilhança das alegações contidas no apelo extremo.

Condição inexistente no caso, visto que de acordo com o acórdão recorrido, o fornecedor da iluminação pública não é o Município, mas a Cia. força e Luz Cataguases, que paga o ICMS à Fazenda Estadual e o inclui no preço do serviço disponibilizado ao usuário. A imunidade tributária, no entanto, pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio município.<sup>66</sup>

Em suma, contribuinte de direito no caso de ICMS é quem vende a mercadoria.

No caso concreto da energia elétrica quem seria o contribuinte de direito dentro desta premissa: a concessionária, aquela que recolhe o ICMS à fazenda estadual é a concessionária

---

<sup>65</sup> Enunciado de Súmula Vinculante nº 951 do Supremo Tribunal Federal:

A imunidade ou isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos Industrializados.

<sup>66</sup> AC 457-MC, Rel. Min. CARLOS BRITTO, 1ª Turma, dJe 11/02/2005.

de energia elétrica, visto que energia elétrica é tributada como mercadoria. Assim, a concessionária é o contribuinte de direito, pois ela é o sujeito passivo do ICMS.

Portanto, o posicionamento do Supremo é no sentido de que não há imunidade neste caso, ou seja, todos aqueles entes vão ter que suportar o ICMS embutido na conta, pois não são os contribuintes de direito, mas de fato.

Dessa forma, deve-se ter atenção de qual imposto se trata e quem é o contribuinte indicado na lei. Se o ente for sujeito passivo, será imune. Caso contrário, não gozará de imunidade.

Há ainda o precedente a seguir:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTARIO. ICMS. MUNICIPIO.  
ENERGIA ELETRICA. IMUNIDADE TRIBUTARIA RECIPROCA:  
IMPOSSIBILIDADE. 1. O municipio nao e contribuinte de direito do  
ICMS, portanto nao e beneficiario da imunidade prevista no art. 150,  
VI, a, da Constituicao Federal. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido. <sup>67</sup>

Outra questão que parte dessa premissa é em caso de ente comprar imóvel que já tinha débitos de impostos anteriores, por exemplo, de IPTU. Do momento em que o ente adquirir aquele imóvel em diante, ele será imune, mas não haverá imunidade em relação aos débitos que já existiam no momento da aquisição. Isso ocorre porque o contribuinte de direito originário dos débitos em questão não tinha imunidade e não existe a figura da imunidade superveniente.

Trata-se aqui de hipótese de responsabilidade do artigo 131, I do CTN em que o ente que adquiriu o imóvel com débitos feitos pelo antigo proprietário terá de recolher o IPTU, por exemplo.

Em relação a essa questão, há o precedente. No precedente em questão, a União sucedeu rede ferroviária, antiga proprietária que deixou débitos de IPTU. O entendimento do Supremo foi no sentido de que a União seria responsável pelo IPTU por sucessão, não havendo imunidade nesse caso.

---

<sup>67</sup> AI 629785, Rel. Min. ELLEN GRACIE, j. 27/04/2010.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento.<sup>68</sup>

#### 4.6 – Sociedades de economia mista e empresas públicas:

Tendo em vista que se tratam de pessoas jurídicas de direito privado, poderiam surgir dúvidas se fazem jus ou não à imunidade recíproca. Ocorre que elas compõem a administração pública, diferentemente, por exemplo, de uma concessionária.

A literalidade da Constituição da República menciona apenas a autarquia e a fundação. Entretanto, cumpre esclarecer que o Supremo Tribunal Federal ficou entendimento que realiza uma distinção entre os tipos de empresas públicas e sociedades de economia mista. A distinção leva em conta que há uma parcela delas que explora atividade econômica. Desta forma, tal parcela não gozaria de imunidade recíproca, confirmando-se esse grupo de sociedades de economia mista e de empresas pública ao preceito do artigo 173, parágrafo 2º e 150, parágrafo 3º, ambos da Constituição da República.

Retira-se o entendimento de que se há exploração econômica, não haverá imunidade, visto não poderem gozar de nenhum benefício fiscal que o particular também não goze. Caso isso ocorresse, haveria uma clara violação ao princípio da livre concorrência. Numa ponderação realizada entre a livre concorrência e a imunidade, prevalecerá a livre concorrência em caso de realização de atividade econômica.

Mas além dessa parcela, há também um grupo de empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviço público. Em relação a estas, o Supremo Tribunal Federal as equiparou a uma autarquia. Dessa forma, elas entram na discussão da imunidade relativa a autarquia, pois teriam o mesmo regime jurídico dessas últimas e, portanto, gozam de imunidade da mesma forma que uma autarquia goza. Lembrando que a sistemática das autarquias é que o seu patrimônio, renda e serviço vinculado que estejam vinculadas a sua atividade-fim gozam de imunidade.

---

<sup>68</sup> RE 599176, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, j. 05/06/2014.

Tendo em vista ser árdua a tarefa de diferenciar quando se trata de exploração de atividade econômica e quanto se trata de prestação de serviços, o Supremo Tribunal Federal firmou uma diferenciação.

Sendo assim, haverá exploração de atividade econômica se o lucro, o acréscimo patrimonial forem visados. O objetivo de sociedades de economia mista e de empresas públicas que exploram atividade econômica é o de aumentar o seu patrimônio e realizar a distribuição de lucros. Este é o grupo que não goza da imunidade recíproca.

Já os que prestam serviço público podem ser identificados se tiverem como finalidade reinvestir o que receberem, ou seja, não possuem o objetivo de fazer lucro. Desta forma, se qualquer valor for cobrado, ele será utilizado para reinvestir na sua atividade fim. A ideia é sempre a melhora e reestruturação do serviço e nunca a obtenção de lucro com ele.

#### **4.6.1 – Jurisprudência acerca das que exploram atividade econômica:**

Um exemplo que envolve sociedade de economia mista que explora atividade econômica seria o da Petrobras, que nunca teve reconhecimento de imunidade:

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> RE 285716- Agr, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, j. 02/03/2010, DJE 26/03/2010.

Cumprе ressaltar que a Petrobras, mesmo quando possuía o monopólio na exploração, também não teve reconhecida a imunidade. Isso porque o Supremo entendeu que seu objetivo era a obtenção de lucros.

Ainda sobre a Petrobras, resalta-se a suspensão do julgamento em 10/11/16 que discute IPTU sobre bens da União utilizados pela Petrobrás. Neste recurso extraordinário nº 594015 o Supremo irá decidir se é aplicada a imunidade recíproca à sociedade de economia mista arrendatária de imóvel pertencente à União.

O caso em questão foi o seguinte: o imóvel, que era da União, foi transferido para a Companhia Docas de São Paulo (Codesp), que o arrendou à Petrobrás, com a finalidade de armazenamento e movimentação de combustíveis. Depois disso, o imóvel passou a ser arrendado pela Transpetro com o mesmo objetivo. Ocorre que a Prefeitura de Santos (onde está localizado o imóvel) moveu ação executiva fiscal para que a Petrobras pagasse o IPTU referente ao ano de 2000. Esta última alegou a inconstitucionalidade na tributação de bens públicos da União pelos municípios.

Entretanto, o Tribunal de Justiça de São Paulo entendeu ser devido o imposto, por entender que as hipóteses de imunidade tributária recíproca previstas na Constituição não se estendem às sociedades de economia mista, como é caso da Codesp, e que uma vez estabelecido que a concessionária não é imune, a Petrobras que lhe arrendou o imóvel também não é. A Petrobras recorreu, tendo alegado ser o imóvel da União afeto à realização de atividades públicas, que buscam a satisfação do interesse público através da distribuição de combustíveis. Alegou ainda que o IPTU deve incidir sobre a propriedade e, no caso de posse, só deve incidir quando houver *animus domini*, o que não seria o caso em questão.

#### **4.6.2 – Jurisprudência acerca das que prestam serviços públicos:**

##### **4.6.2.2 – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos:**

Já em relação às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos, o caso paradigma é o da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

A primeira decisão pertinente do Supremo em relação aos Correios foi a de que eles seriam equiparados à autarquia e que os seus pagamentos poderiam ser realizados por meio de precatório, conforme trecho do Informativo 210 do Supremo:

Tribunal, por maioria, entendeu que a ECT tem o direito à execução de seus débitos trabalhistas pelo regime de precatórios por se tratar de entidade que presta serviço público. Vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, que declaravam a inconstitucionalidade da expressão que assegura à ECT a "impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços", constante do art. 12 do Decreto-lei 509/69, por entenderem que se trata de empresa pública que explora atividade econômica, sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas (CF, art. 173, § 1º).

Posteriormente, foi reconhecida a sua imunidade tributária, pois prestam serviço público, que é o serviço postal, e prestam com exclusividade. A princípio, neste julgamento, foi reconhecida a imunidade tributária apenas em relação ao serviço postal.

Cumpram ressaltar que a discussão de imunidade envolvendo os Correios começou com o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS. Ocorre que há um item da lista de serviços que é exatamente o de coleta de correspondência e os municípios cobravam o imposto sobre tal serviço dos Correios. Entretanto, como já mencionado, o Supremo entendeu que os Correios gozavam de imunidade em relação ao serviço postal por terem sido equiparados à autarquia.

Após isso, houve discussão no RE 601.392 se eles gozavam de imunidade quanto ao que prestavam em livre concorrência, visto que eles tinham exclusividade apenas no serviço de entrega de correspondência. O Supremo entendeu que os Correios gozam sim de imunidade em relação aos demais serviços.

Conforme voto do ministro Dias Toffoli, a imunidade deveria alcançar todas as atividades desempenhadas pela ECT, inclusive as atividades afins autorizadas pelo Ministério das Comunicações, independentemente da sua natureza. Ele ressaltou ainda que a ECT se trata de uma empresa pública prestadora de serviços públicos criada por lei para os fins do artigo 21, inciso X, da Constituição Federal e que as suas rendas e lucros são revertidos para as finalidades precípuas. No mesmo sentido foi o entendimento do ministro Ayres Britto que declarou que o lucro eventualmente obtido pela empresa não seria um fim em si mesmo, mas sim um meio para a continuidade.

Portanto, percebe-se que em relação aos outros serviços o Supremo entendeu pela tese da reversão, ou seja, tudo o que a empresa recebesse iria ser reinvestido no serviço postal. Não haveria finalidade lucrativa na empresa. Foi utilizada a tese também do subsídio cruzado, ou seja, o lucro com as atividades exercidas pelos Correios em regime de concorrência seria aplicado nas atividades desempenhadas sob o regime constitucional de monopólio.

Próxima questão que chegou ao Supremo foi em relação ao IPTU pago pelos Correios.

O entendimento foi no sentido de dar imunidade a todos os seus imóveis, seja imóvel utilizado para serviço postal, seja imóvel utilizado para atividades que exerce em livre concorrência.

Cumpram ressaltar o voto do Ministro Dias Toffoli, que reafirmou o entendimento do Supremo de que a imunidade deve ser estendida às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. Ressaltou ele que:

Ambas fazem parte da administração pública indireta e, por diversas vezes, figuram como instrumentalidades administrativas das pessoas políticas, ocupando-se dos serviços públicos incumbidos aos entes federativos.<sup>70</sup>

Assim, conforme o voto, cabe a eles o tratamento tributário próprio das autarquias e das fundações públicas.

No tocante à cobrança de IPTU, o relator salientou que, para prevalecer o entendimento contrário à imunidade da empresa, seria necessária a identificação de quais imóveis se destinariam às finalidades essenciais da entidade e quais não. No entanto, diz, “é notório que os imóveis abrigam várias atividades indistintamente”.

Foi também reconhecida a imunidade em relação ao IPVA - Imposto sobre propriedade de veículos automotores, tanto para veículos que realizam serviços postais quanto quaisquer outros serviços. Quer dizer que, independentemente de sua utilização, todos veículos farão jus a imunidade.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> RE 773992, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 26/09/2013, DJE 01/10/2013.

<sup>71</sup> ACO 765, Rel. Min. EROS GRAU, j. 01/06/2015.

#### 4.6.2.3 – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero:

Outro exemplo já explicado anteriormente, mas que também se encaixaria nessa parcela seria o da INFRAERO - Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária. Segue ementa:

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>72</sup>

#### 4.6.2.4 – Casa da Moeda:

Há ainda precedente da Casa da Moeda<sup>73</sup>, que também entrou no rol das que possuem imunidade. No caso em questão, de ISS - Imposto sobre serviços. Foi reconhecido que não incide ISS sobre os serviços de composição gráfica em papel moeda, moeda metálica e selo postal, pois não estaria ocorrendo exploração de atividade econômica nesse caso, mas sim prestação por delegação de serviço público próprio da União. Ocorre que ela possui exclusividade por força de lei para imprimir os papéis em questão. Ressalta-se que só foi reconhecida a imunidade em relação ao que ela tem exclusividade.

Ressalta-se que a Casa da Moeda ajuizou Ação Cível Originária com o objetivo de obter imunidade tributária recíproca e, ainda, devolução de R\$ 30 milhões que foram cobrados a título de Imposto de Mercadorias e Serviços pelo Estado do Rio de Janeiro (ICMS).<sup>74</sup>

A Casa da Moeda realizou licitação e contratou empresa localizada no exterior para implantar linha de produção para fabricar novas células de real, desenvolvidas pela Casa da Moeda e pelo Banco Central do Brasil. Ocorre que a Casa da Moeda teve de importar todo o equipamento que fazia parte do contrato, uma vez que a empresa está situada no exterior.

---

<sup>72</sup> ARE 638315-RG, Rel. Min. CEZAR PELUSO, DJe 31/08/2011.

<sup>73</sup> RE 610517, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 03/06/2014, DJe 20/06/2014.

<sup>74</sup> ACO 2107, Rel. Min. CELSO DE MELLO. Processo em andamento.



Sobre essa importação o Estado do Rio de Janeiro cobrou o ICMS que, de acordo com a instituição, trata-se de “uma soma expressiva para a estatal”. A Casa da Moeda ainda mencionou entendimento do STF no sentido de reconhecer a imunidade tributária recíproca da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e disse que a Casa da Moeda estaria inserida nesse mesmo contexto porque se trata de uma empresa pública federal prestadora de serviço público, responsável pela fabricação, em regime de exclusividade, de papel moeda, moeda metálica, selos fiscais postais e fiscais federais, além de títulos da dívida pública. Segue trecho do alegado pela Casa da Moeda na Ação Cível Originária em questão:

Considerando que a norma constitucional não previu expressamente que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público estariam abrangidas pela imunidade recíproca, o STF, como guardião e intérprete máximo da Carta Magna, distinguindo exercício de atividade econômica da prestação e serviço público, buscando na norma de imunidade a razão política para a sua instituição, vem admitindo a sua extensão às estatais prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, a exemplo do serviço postal e correio aéreo nacional, prestados pela ECT.

A Casa da Moeda ajuizou ainda outra ação cível originária, em discussão também a respeito de ICMS cobrado para a importação de máquinas e insumos necessários à fabricação de moeda<sup>75</sup>. Cumpre esclarecer que apesar de ainda não ter sido julgada no mérito, já foi dada liminar para não pagar ICMS importação para o que imprima com exclusividade.

#### **4.6.2.5 – Companhia de saneamento básico de São Paulo (Sabesp):**

Há, ainda, outras questões em aberto no Supremo.

Uma delas seria a da Sabesp, que é a companhia de saneamento básico de São Paulo (RE 600867).<sup>76</sup> O recurso discute se a Sabesp deve escolher Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para a prefeitura de Ubatuba (SP) ou se haveria imunidade recíproca no caso. Houve decisão no Tribunal de justiça de São Paulo que entendeu não incidir a imunidade em questão, tendo sustentado que as sociedades de economia mista não gozam dos privilégios fiscais não

---

<sup>75</sup> ACO 2179, Rel. Min. CELSO DE MELLO. Processo em andamento.

<sup>76</sup> RE 600867, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA. Processo em andamento.

extensivos ao setor privado. Ressalta-se que o recurso em questão teve repercussão geral reconhecida.

A Sabesp é uma companhia de abastecimento de serviço de água e esgoto, ou seja, presta serviço público. A questão é que se trata de sociedade de economia mista em que as ações são negociadas em bolsas de valores e o controle acionário é disperso entre estado e várias empresas privadas e ela distribui lucros aos seus acionistas e possui diversos acionistas que são privados.

Com isso, percebe-se que a Sabesp estaria numa espécie de zona cinzenta, pois ao mesmo tempo em que presta um serviço público, ela também visa o lucro, tanto é que distribui lucro e tem acionistas particulares que lucram com aquela exploração.

A maioria dos ministros que votou até agora foi no sentido de que ela não goza de imunidade, tendo suscitado que a negociação de ações em bolsa de valores descaracterizaria a Sabesp como uma prestadora de serviço público, ou como uma autarquia, aproximando-a de uma empresa privada que visa o lucro.

A respeito desse tema, cumpre esclarecer que o Supremo já julgou caso de uma companhia de abastecimento e saneamento de Santa Catarina no sentido de negar imunidade porque negociava em bolsa de valores. Segue a ementa do agravo regimental na ação civil originária em questão:

Agravo regimental em ação cível originária. Julgamento monocrático. Alegado error in procedendo e violação da ampla defesa. Não ocorrência. Previsão regimental. Imunidade tributária recíproca. Artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal. Sociedade de economia mista. Companhia Catarinense de águas e Saneamento (CASAN). Não preenchimento dos parâmetros traçados por esta Corte para a extensão da imunidade tributária recíproca. Precedente. Agravo não provido.

77

#### **4.6.2.6 – Caixa Econômica Federal:**

Outro exemplo em voga seria o da Caixa Econômica Federal.

---

<sup>77</sup> ACO 1460, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, j. 11/12/2015, DJe 10/12/2015

Cumprido esclarecer que o Supremo nunca reconheceu imunidade de banco. Ocorre que ainda será decidido sobre a imunidade tributária de imóvel que integra programa de arrendamento residencial, tendo sido reconhecida a repercussão geral da matéria no RE 928902. Trata-se da discussão de existência ou não da imunidade tributária relativa ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) incidente sobre imóveis mantidos sob propriedade fiduciária da Caixa Econômica Federal, mas que integram o Programa de Arrendamento Residência (PAR). Essa questão surgiu porque, ao julgar recurso em execução fiscal do IPTU ajuizada pelo Município de São Vicente (SP), o acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu que o imóvel, apesar de estar em conjunto habitacional pertencente à União, foi adquirido pela CEF, ainda que no âmbito do PAR. Tal circunstância faria com que a CEF fosse a contribuinte do IPTU, visto que não possui imunidade tributária.

Ao recorrer ao STF, a Caixa alegou que o imóvel pertence ao PAR e é de propriedade da União, estando abrangido pela imunidade tributária recíproca. Argumenta a Caixa que, conforme a Lei Federal 10.188/2001, o patrimônio do PAR é exclusivo da União, e que o papel da instituição na hipótese é de "mero instrumento concretizador de um programa habitacional capitaneado e custeado pela União Federal". Sustenta ainda que a tributação dos imóveis do fundo oneram diretamente a União, sua financiadora, ferindo o pacto federativo. Até o último andamento, de 19/10/16, havia sido determinada a suspensão nacional.

Outra questão parecida com essa é a do recurso extraordinário 601720, que teve repercussão geral conhecida. No caso concreto, houve um contrato de concessão de uso de imóvel entre a Infraero (Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária) e uma concessionária de veículos que, por meio de uma ação anulatória de débito-fiscal, teve reconhecida a inexigibilidade do IPTU em razão da imunidade tributária recíproca, em razão de o imóvel ser de propriedade da União. Ou seja, tratam-se de imóveis de propriedade da União e esta última assina contrato de concessão de uso com a Infraero. Ocorre que a Infraero faz uma subconcessão para particular que explore atividade econômica (exemplo: lojas e restaurantes ao redor do aeroporto).

Ressalta-se que no julgamento de outro recurso extraordinário o Supremo entendeu que, apesar do imóvel não ser imune, o ente não pode cobrar do particular por ele não poder ser considerado sujeito passivo da exação, visto que incabível sua qualificação como "possuidor a qualquer título", ele não teria *animus domini*. Ou seja, a imunidade não foi reconhecida, pois

está sendo explorada atividade econômica, mas entenderam que não pode cobrar do particular em si. Segue a ementa:

Ementa

Recurso Extraordinário. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. Impossibilidade de a recorrida figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedente. Recurso extraordinário a que se nega provimento.<sup>78</sup>

---

<sup>78</sup> RE 451152, Rel. Min. GILMAR MENDES, j. 21/08/2015, DJe 24/08/2015

## 5 - CONCLUSÃO

Tendo em vista a jurisprudência atual e a forma como o Supremo Tribunal Federal vem se posicionando, é possível concluir que “patrimônio, renda e serviço” estão sendo considerados sob um aspecto ampliativo. Isso pode ser notado pelos impostos sobre circulação de bens e mercadorias que seriam, em tese, controvertidos. Mas o posicionamento atual do Supremo<sup>79</sup> é no sentido de que a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva, visto que trata de direitos fundamentais, de liberdade, então tais impostos também estariam alcançados pela imunidade.

Nesse mesmo sentido, os sujeitos de imunidade tributária recíproca estão sendo vistos de forma mais ampla, o que é perceptível nos julgamentos paradigma da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, pois mesmo sendo empresa pública teve imunidade tributária recíproca reconhecida para todos os seus serviços.

Esse caso paradigma em questão demonstra que o Supremo tem analisado cada vez menos os aspectos formais para a concessão da imunidade em questão, mas sim feito uma análise para diferenciar exploração de atividade econômica e prestação de serviços públicos. Como visto anteriormente, essa diferenciação é feita pelo Supremo considerando que haverá prestação de serviços públicos se houver a finalidade de reinvestimento do que é auferido, sem o objetivo de fazer lucro, ou seja, tudo o que é recebido vai para a atividade fim. Cumpre esclarecer que o Supremo não considera fundamental que seja prestação de serviço com exclusividade, ou seja, não é porque o serviço é prestado com exclusividade que a imunidade será concedida. Um exemplo disso é o da Petrobras, que mesmo na época em que tinha monopólio não tinha a sua imunidade reconhecida.

Para os entes públicos, tal entendimento do Supremo não é bem recebido, visto que até mesmo o ônus de provar que não há essa reversão do que é auferido para a atividade fim cabe ao ente. Tal fator é complicado para o ente, visto que se trata de prova negativa, devendo provar

---

<sup>79</sup> RE 186175, Rel. Min. ELLEN GRACIE, j. 23/08/2006, DJe 17/11/2006

que não há essa reversão alegada. Ressalta-se ainda que o ente não possui os documentos necessários, mas sim a instituição em questão. Cumpre esclarecer que o entendimento nesse sentido começou com as autarquias e fundações, o que faz sentido haver uma presunção de que elas revertam de fato o que é recebido às suas atividades fim.

Ocorre que esses precedentes que eram referentes apenas às autarquias e fundações acabaram sendo ampliados para, por exemplo, igrejas e instituições de educação, ou seja, há uma presunção relativa de que essas últimas também usariam o que é auferido para a sua atividade fim. Isso pode ser comprovado por recurso extraordinário referente ao IPTU de terreno sem qualquer construção de propriedade de instituição educacional sem fim lucrativo, que teve a sua imunidade reconhecida.<sup>80</sup>

O mais interessante atualmente dessa questão da imunidade recíproca, tendo como base o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, seria a de que uma de suas alegações para o reconhecimento de imunidade foi a tese do subsídio cruzado, ou seja, que o imposto não deveria ser cobrado para que eles pudessem aplicar, investir no serviço postal. Ocorre que o primeiro imposto questionado foi o ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza, que é imposto municipal. Já o serviço postal, que seria beneficiado pela tese do subsídio cruzado, é serviço federal, conforme artigo 21, inciso X da Constituição da República.

Dessa forma, é um pouco peculiar o fato de que subsídio seja dado a serviço da União por meio de imunidade dada a imposto municipal.

---

<sup>80</sup> RE 767332, Rel. Min. GILMAR MENDES, j. 01/11/2013, DJe 21/11/2013

## 6- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10. Ed. São Paulo: Editora Método, 2016.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

BALEEIRO, Aliomar/ DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense.

CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 5. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

JARACH, Dino. Curso de Derecho Tributario, 1957.

MIRANDA, Ponte de. Questões Forenses, t. III; Comentários à Constituição de 1946.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 7. Ed. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, 2015.

ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário. 10. Ed. São Paulo: Método.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1993.