Submetido em: 12/02/2021

Publicado em: 22/04/2021

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA NA DOUTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA[1]

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO. 2 CONCEITO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. 3 IMUNIDADE RECÍPROCA. 3.1 Origem e evolução. 3.2 Fundamentos. 3.3 Classificação. 4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS. 4.1 Alcance objetivo. 4.2 Alcance subjetivo. 4.3 Aplicação da imunidade aos impostos indiretos. 4.4 Sujeição passiva tributária indireta. 5 CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS.

RESUMO: As imunidades tributárias representam hipóteses de impedimento ao exercício da competência tributárias sobre pessoas, situações ou coisas. Não se trata de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, muito menos de supressão de competência. O presente trabalho irá traçar o perfil das imunidades tributárias, inicialmente, para, em seguida, investigar a imunidade recíproca, modalidade que gera o maior número de divergências, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Será analisada a possibilidade desta espécie exonerativa atingir os entes federados quando estes não vierem a figurar como contribuintes de direito. Serão identificados, ainda, os tipos de impostos atingidos por essa imunidade, bem como a extensão da imunidade ás empresas delegatárias, concessionárias e permissionárias de serviço público. Quanto ao alcance subjetivo, o trabalho buscará, também, examinar os requisitos de aplicação às autarquias e as fundações públicas. Ao final do estudo, serão apresentadas as conclusões no sentido de que a imunidade recíproca atinge apenas o contribuinte de direito. Em se tratando de prestação de serviço público cuja execução vier a ser transferida, a imunidade também incidirá, o que não ocorrerá quando a empresa realizar atividade econômica, pois neste caso estará submetida ao regime de direito privado.

[1] Estágio Pós-Doutoral na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha). Doutor em Direito pela PUC-SP. Professor Titular da UFBA. Professor da UCSAL. Juiz Federal na Bahia.

PALAVRAS-CHAVES: Imunidade recíproca. Controvérsias atuais.

CONTROVERSIAL ASPECTS OF RECIPROCAL IMMUNITY IN THE DOCTRINE AND IN THE JURISPRUDENCE OF THE SUPREME FEDERAL COURT

ABSTRACT: Tax immunities represent hypotheses of impediment to the exercise of tax jurisdiction over persons, situations or things. This is not a hypothesis of non-constitutionally qualified incidence, much less a suppression of competence. The present work will trace the profile of tax immunities initially, and then investigate reciprocal immunity, the modality that generates the greatest number of divergences, both in doctrine and in jurisprudence. It will be analyzed the possibility of this exonerative species to reach the federated entities when they do not come to appear as right taxpayers. The types of taxes affected by this immunity will be identified, as well as the extension of immunity to the concessionary companies, concessionaires and public service licensees. Regarding the subjective scope, the work will also seek to examine the application requirements for local authorities and public foundations. At the end of the study, the conclusions will be drawn to the effect that reciprocal immunity affects only the right taxpayer. In the case of a public service provision whose execution is transferred, immunity will also apply, which will not occur when the company carries out economic activity, since in this case it will be subject to the private law regime.

KEYWORDS: Reciprocal immunity. Current controversies.

1 INTRODUÇÃO

A imunidade recíproca dos entes tributantes constitui um tema que ainda gera várias divergências, tanto no plano da doutrina quanto no da jurisprudência. Problemas que pareciam ter sido resolvidos retornaram recentemente a ordem do dia dos debates, em face das modificações ocorridas no entendimento dos tribunais.

A figura do contribuinte “de fato” é alcançada por esta imunidade? E as empresas públicas prestadoras de serviços públicos? Quais os tipos de impostos abarcados por esta modalidade de exoneração? Qual o significado das

“finalidades essenciais” que justificam a aplicação da imunidade às autarquias e às fundações públicas?

Eis as principais questões que serão discutidas no presente estudo, o qual pretende, ao final, apresentar a posição majoritária na doutrina e na jurisprudência, bem como identificar as questões que ainda estão em aberto na aplicação das normas constitucionais instituidoras dessa modalidade de imunidade.

2 CONCEITO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Não há consenso em nossa doutrina acerca do conceito de imunidades tributárias. Várias propostas doutrinárias existem sobre o assunto, devendo ser examinadas as mais importantes.

Uma primeira concepção defende que a imunidade tributaria corresponde a uma forma qualificada de não incidência, por supressão da competência tributária ou do poder de tributar. Ora a não incidência decorre da demarcação da competência tributária. Logo, é uma consequência da existência de uma norma imunizante, não podendo esta ser qualificada pelo seu efeito.

Outro entendimento sustenta que se trata de uma” limitação constitucional ao poder de tributar”. Essa expressão, consagrada pela obra do grande Aliomar Baleeiro, envolve uma série de princípios e de regras diversas. Vale dizer, é um gênero que alcança várias espécies, dentre as quais se inclui a imunidade. Não é possível qualificar a espécie, denominando-a pelo gênero, pois neste caso a essência da figura não pode ser identificada com base neste critério.

Defende-se, também que se trata de um princípio constitucional. A imunidade é veiculada por uma norma jurídica, do tipo regra, pois não comporta ponderação. Não tem a dimensão do peso, sustentada por Dworkin (1978, p.26). Em outros termos, as regras imunizantes não podem ter a sua aplicação

afastada no caso concreto. Não apresentam, portanto, a natureza principiológica. Muitas delas representam aplicações de princípios, ou seja, se fundamentam nestes, mas não têm natureza de princípios.

Outra corrente tradicional defende que a imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. A hipótese é apenas uma parte da estrutura da norma jurídica, que descreve um fato. Não se pode qualificar uma norma de competência, como a imunidade, por meio de apenas um setor desta. Vale dizer, a integralidade não pode ser qualificada pela parte.

Sustenta-se, também, que a imunidade seria uma exclusão ou supressão da competência tributária. Tal entendimento admite, assim, a existência de uma norma constitucional, de outorga de competência, e uma segunda norma, a imunizante, que retira parcela dessa competência. Duas normas, então, incidiriam sucessivamente. Em verdade, porém, a incidência atua em um mesmo momento, e não de maneira cronológica. Por isso, é difícil sustentar a supressão posterior de uma competência conferida pela Constituição.

Uma outra concepção defende que a imunidade apresenta uma aspecto formal e outro substancial (COSTA, 2001, p.53-54). Quanto ao primeiro aspecto, representaria a intributabilidade de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material, a imunidade consiste em um direito público subjetivo de determinados sujeitos, de não serem submetidos à tributação, de acordo com os termos delimitados na norma constitucional exonerativa (COSTA, 2001, p.53) O direito subjetivo é uma modalidade de situação jurídica. Sendo assim, é efeito da incidência de uma norma jurídica sobre uma situação de fato. É uma conseqüência, é efeito normativo. Não se pode qualificar uma norma por meio do seu efeito, ao nosso sentir. Por tal razão, parece-nos que essa concepção não é a mais apropriada para identificar a natureza das imunidades.

Por fim, há uma concepção que se concentra no plano da outorga de competência. É uma posição que trabalha as imunidades como normas de competência exonerativas de pessoas, bens e situação. No entanto, aqui não se sustenta a incidência sucessiva de mais de uma norma: a de competência e a

imunizante. Ambas atuam no mesmo instante, gizando o perfil da competência conferida pela Constituição. Paulo de Barros Carvalho segue esta linha, afirmando que a imunidade é a

> classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (2016, p.194-195)

Ao nosso sentir, este é o modo mais adequado de conceber as imunidades, qualificando-as como normas de competência que excluem a possibilidade de tributação de pessoas, situações ou bens, delimitando negativamente a competência dos entes tributantes e reduzindo parcialmente, por conseguinte, o seu âmbito de vigência.

3 IMUNIDADE RECÍPROCA

3.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO

A imunidade dos entes federados, atualmente consagrada no art.150, VI, “a” da CF, ingressou em nosso sistema com o art. 10 da Constituição de 1891, que vedava aos “Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. Esse dispositivo, inserido sem qualquer objeção na Constituinte, não limitava a vedação aos impostos e não abrangia expressamente os Municípios. (BALEEIRO, 1999, p.234).

Sua fonte de inspiração foi o direito norte-americano, no qual nem a Constituição nem nenhuma de suas emendas consagra expressamente o princípio da “*reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*”. Aliomar

Baleeiro informa (1999, p.235) que nos Estados Unidos essa imunidade é uma conseqüência indireta da teoria dos poderes implícitos, que defendia uma expansão da competência federal, ocasionando o surgimento de um Banco Nacional como instrumento do Governo. Este teve uma de suas filiais tributada pelo Estado de Maryland. A União se insurgiu contra essa tributação, sendo o caso afinal julgado pela Suprema Corte, em 1819, precedente que ficou conhecido como o *leading case* Mc. Culloch vs Maryland. Neste julgado foi, pioneiramente, consagrada a tese da imunidade dos meios de atuação do Governo Central em face dos fiscos dos Estados, pois o poder de taxar envolve o de destruir (*the power to tax involves the power to destroy*), não podendo todos os serviços de um ente federado, no caso, a União, depender de um outro ente (Estado-Membro).[2]

Entre nós, todas as Cartas posteriores a de 1891 mantiveram a imunidade recíproca, com alguns aperfeiçoamentos de redação (CF 1934, art.17, V e parágrafo único; 1937, art. 32, "c"; 1946, art. 31, V e parágrafo único; 1967, art.20, III, "a"e EC no. 01 de 1969, art.19, III, "a").

No modelo adotado pela Carta de 1988, o art.150, VI, "a"veda aos entes federados instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. O parágrafo segundo desse dispositivo veicula uma regra de extensão da imunidade às autarquias e às fundações mantidas pelo Poder Público, quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Já o parágrafo terceiro veda a aplicação desta imunidade "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 ao pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel".

[2] Neste primeiro momento, a jurisprudência norte-americana protegia a União contra o fisco dos Estados, mas não admitia a reciprocidade. Após o caso de 1819, em um julgado de 1829 (Weston vs Charleston) esse entendimento passou a mudar, pois a imunidade em favor dos Estados começou a ser também reconhecida. (Cf. Aliomar Baleeiro, 1999, p. 235-236).

3.2 FUNDAMENTOS

O primeiro fundamento para essa imunidade é o princípio federativo, do qual decorre a isonomia entre todos os entes federados. Vale dizer, todos os entes devem ser tratados de maneira idêntica perante o ordenamento jurídico. Trata-se de uma isonomia formal.

O Estado Federal se caracteriza pela descentralização político-administrativa, da qual decorrem as autonomias dos entes; e pela possibilidade de participação dos entes (ordens jurídicas parciais) na formação da ordem jurídica nacional, o que ocorre por meio dos representantes dos Estados, que são os Senadores.

Para que a autonomia político-administrativa dos entes federados não seja reduzida, no plano prático, com a exigência de tributos, os entes não podem exigir uns dos outros nenhum tipo de imposto.

Ao examinar a imunidade recíproca, afirma Aliomar Baleeiro que "politicamente, a Constituição visa a uma união indestrutível à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíprocos" (1999. p.250). E arremata:

> Não seria compatível com esses fins supremos, substancialmente ligados à unidade nacional, preocupação máxima de todos os grandes estadistas brasileiros desde a Independência, a interpretação que permitisse aos Estados entre si retaliações tributárias, como os impostos interestaduais, tão combatidos na primeira República, ou as práticas mais ou menos idênticas que ainda hoje assombram a vida dos Estados americanos, segundo depoimento de financistas da mais alta circunspecção (1999, p.250-251).

Acresça-se, ainda, que a exigência de impostos, como independe da existência de uma atuação estatal em favor do contribuinte, pressupõe uma superioridade de quem tributa sobre o sujeito passivo, o que vai de encontro à isonomia entre os entes federados (CARRAZA, 2001, p.603).

Além disso, os entes federados não apresentam capacidade contributiva (COSTA, 2001, p.139), que é o fundamento da exigência de impostos (CF, art. 145, §1º). Os entes públicos cumprem as suas funções e as suas atividades para realizar o interesse da coletividade, e não para obter riqueza. As receitas que auferem por meios diversos destinam-se à satisfação das necessidades coletivas, e não à acumulação. Carecem, portanto, de aptidão para pagar os impostos, pois não disponibilizam riqueza.

O princípio federativo e ausência de capacidade contributiva fundamentam, desse modo, a imunidade em pauta.

3.3 CLASSIFICAÇÃO

A imunidade recíproca pertence à classe das imunidades subjetivas, eis que conferida em função das qualidades dos entes federados.

Além disso, é uma imunidade ontológica, pois decorre de um princípio constitucional, o federativo.

Como não está sujeita a nenhuma regulamentação, eis que veiculada por norma de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, é uma imunidade incondicionável.

4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS

4.1 ALCANCE OBJETIVO

A imunidade em tela atinge apenas os impostos, não impedindo, por conseguinte, a cobrança de taxas, nem de contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições especiais.

Os impostos a que se refere a regra do art. 150, VI, "a" da CF incidem sobre o patrimônio, renda ou serviços. Patrimônio aqui deve ser entendido como todos os bens vinculados ao ente público, móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, inclusive as universalidades (BALEEIRO, 1999, p.251). A imunidade, portanto, como sustenta Aliomar Baleeiro, atinge qualquer dos bens que compõem o patrimônio (1999, p.251) O STF entende, a propósito, que a imunidade alcança os bens públicos que se encontram em posse precária de concessionária de serviço público para ser utilizado na atividade fim a qual essa se destina.[3]Existe, ainda, tese firmada no âmbito de julgamento de Repercussão Geral, no que se refere às empresas que exercem atividade econômica.[4]

"Renda" deve ser entendida como qualquer tipo de receita pública, incluindo as tributárias e as não tributárias. Já os serviços, são os qualificados como públicos, ou seja, utilidades ou comodidades fruíveis pelos administrados sob o regime de direito público. Nenhum tipo de serviço público pode ser tributado por meio de impostos.

Discute-se na doutrina quais os impostos estariam abrangidos por esta regra. Uma primeira corrente sustenta, com base na separação realizada pela CF e pelo CTN, que os seguintes impostos estão abrangidos pela impunidade em pauta: Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos, Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, Imposto

---

[3] STF, 2ª. Turma, ARE 947.142, AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 02-09-2016.

[4]"Está em jogo definir se a imunidade prevista na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da CF alcança, ou não, bem imóvel de propriedade da União cedido a empresa privada que explora atividade econômica. (...) Mostra-se inequívoco ser o imóvel da União empregado, por particular, em atividade de fins exclusivamente privados e com intuito lucrativo. Não há base a justificar o gozo de imunidade nos termos assentados pelo Tribunal de origem. (...) Fixo a seguinte tese: "Incide o IPTU considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo."(STF, RE nº. 601.720, Voto do rel. p/ o ac. min. Marco Aurélio, j. 19-4-2017, P, *DJE* de 5-9-2017, Tema 437.]

sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Serviços.

De outro lado, há uma outra corrente doutrinária que defende um entendimento mais amplo acerca dos impostos alcançados pela imunidade em estudo, sustentando que seriam todos os impostos (CARRAZA, 2001, p.604; COSTA, 2001, p.148), abarcando, ainda, o Imposto de Importação, o Imposto sobre a Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Operações Financeiras. Argumenta-se que, como a finalidade da imunidade é preservar a isonomia dos entes federados, deve abarcar todos os impostos, e não apenas os incidentes sobre a renda, o patrimônio e os serviços.

Ao nosso sentir, esse segundo entendimento, defendido por abalizado corrente de doutrinadores, não merece prosperar, pois vai de encontro à redação do dispositivo constitucional que veicula a regra da imunidade. A interpretação não pode ficar restrita à literalidade do texto, mas também não pode ir de encontro a esta.

No âmbito da jurisprudência há julgados em ambos os sentidos, inclusive no Supremo Tribunal Federal, que já sinalizou no sentido de estender a imunidade a qualquer tipo de imposto,[5]todavia, não existe ainda uma jurisprudência consolidada sobre o assunto.

4.2 ALCANCE SUBJETIVO

O parágrafo segundo do art. 150, VI, “a” da CF estende a imunidade recíproca às autarquias e as fundações públicas. As autarquias passaram a se beneficiar com esta hipótese de exoneração com o advento da Emenda

[5] STF, 1ª. Turma, RE nº 213.059, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 27-02-1998; Pleno, ACO nº 468-3, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 21/02/1997).

Constitucional nº 18/65. Já em relação às fundações públicas, sua inclusão foi uma novidade da Carta de 1988.

Tanto as autarquias quanto as fundações públicas atuam como prolongamento da ação estatal, integrando a Administração Direta, submetendo-se, pois, ao regime jurídico de direito público. Por tal motivo, são alcançadas pela imunidade recíproca. O Supremo reconhece essa extensão,[6] que atinge inclusive os Conselhos de Fiscalização Profissional, posto que apresentam natureza autárquica.[7]

A Constituição condiciona o desfrute deste benefício ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais de tais entes ou às delas decorrentes. Em que consistem tais finalidades?

As finalidades essenciais são aquelas que justificaram a criação do ente, por meio de lei. São as atividades próprias, principais a serem por ele desempenhadas. Aliomar Baleeiro, examinando o tema, afirma que essa imunidade vigora

> para tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a entidade emprega como meios de desempenho de serviços públicos ou atividades da competência específica do governo que a instituiu, para previdência social ou outro fim público (1999, p.170)

Exemplifiquemos: as finalidades essenciais de uma Universidade Pública, que tem natureza autárquica, são o ensino, a pesquisa e a extensão. Já as finalidades daí decorrentes são as relacionadas com as essenciais, embora a estas não possam ser equiparadas. É necessário que exista um vínculo de afinidade entre ambas. Exemplo: a realização de um evento científico (Congresso, simpósio, seminário) por uma Universidade Pública não é a sua

[6] STF, 2ª. Turma, RE nº 203.839-3, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 02-05-1997.
[7] A Corte entende, ainda, que alcança a OAB, mas não se estende à Caixa de Assistência dos Advogados (STF, 2ª. Turma, RE nº 233.843, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 18-12-2009).

finalidade essencial, mas a esta se relaciona, pois ligada ao ensino e à pesquisa, que são as suas finalidades essenciais.

Questão não regulada pela Constituição atual diz respeito à aplicação dessa regra de extensão àquelas hipóteses em que o serviço público é prestado por meio de empresa concessionária, delegatária ou permissionária.

Tanto o Texto Fundamental de 1967 (art.20,§1º) quando o de 1969 (art.19,§1º), excluíam expressamente a imunidade aos serviços públicos concedidos. A atual apenas vedou a extensão quando à exploração de atividade econômica – que será adiante melhor examinada.

Em relação às empresas estatais concessionárias de serviço público, são criadas por meio de lei (CF, art. 37, XIX) para desempenhar atividade econômica (art.173) ou prestar serviço público (art. 175), possuindo personalidade de direito privado.

Por receberem um múnus de prestar serviço público, submetendo-se ao regime de direito público, parcela considerável da doutrina sustenta estarem submetidas (COSTA, 2001, p.144) à regra imunizante. Na jurisprudência da Corte Maior prevalece o entendimento de que as concessionárias de serviço público são abrangidas pela imunidade em estudo se desempenharem suas atividades em regime de monopólio, posto que neste caso o princípio da livre concorrência não será violado. Esse posicionamento prevaleceu no julgamento da imunidade da Empresa Brasileira de Correios – EBCT.[8]A Corte já admitiu, ainda, a imunidade da INFRAERO[9], de sociedade de economia mista prestadora de serviço de água e esgoto,[10] e recusou a da PETROBRAS.[11]

---

[8] Neste precedente a Corte esclareceu que "as empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade recíproca: C.F., art.150, VI, "a" "(STF, 2ª. Turma, RE nº 407.099-5, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06-08-2004). Em outros julgados esse posicionamento foi ratificado (STF, Pleno, RE nº 601.392, Rel. para o acórdão, Min. Gilmar Mendes, j. 08-02-2015: STF, Pleno ACO nº 765, Rel. para o acórdão, Min. Menezes Direito, DJ 04-09-2009). A Corte tem entendimento bastante amplo quanto à EBCT, admitindo que a imunidade se estende a todos os serviços prestados por esta empresa, ainda que não seja em caráter de exclusividade (STF, 1ª. Turma, ACO nº 811, Rel. Min. Rosa Weber, DJ 14-12-20017).

[9] STF, 2ª. Turma, RE nº 363412, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19-09-2008.

[10] STF, 2ª Turma, RE nº 631.309, Rel. Min. Ayres Brito, DJ 26-04-2012.

[11] STF, 2ª. Turma, RE nº 258.967, Rel. Min. Teori Zawascki, DJ 21-05-2013.

Quanto às empresas privadas, permissionárias e delegatárias de serviço público, prestam serviço público, objetivando o lucro. Por conseguinte, são atingidas com a impossibilidade de extensão da imunidade, contida no parágrafo terceiro do dispositivo em pauta, sendo o serviço qualificado como atividade econômica, neste caso (COSTA, 2001, p.145-146).

Esse dispositivo, como acima mencionado, afasta a incidência da regra imunizante quando ocorrer a exploração econômica, submetida ao regime de direito privado ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Como em tais situações, tais entes privados estão submetidos ao regime próprio das empresas privadas (CF, art.173, §§1º e 2º, II), pois obtém lucro, a capacidade econômica pode ser identificada. Por conseguinte, não se faz presente um dos fundamentos da imunidade recíproca, que não poderá incidir nestes casos. A remuneração dos serviços por meio de tarifas ou de preços é um indicador claro da existência de capacidade econômica, gravável, portanto.

O dispositivo em comento, por fim, esclarece que a imunidade em estudo não “exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel”. A situação tratada por esse dispositivo é a de existência de um bem imóvel de propriedade de um ente federado, objeto de promessa de compra e venda a um particular. Nesta situação há uma capacidade econômica que pode ser tributável, a do adquirente. Ademais, como a imunidade em discussão não é objetiva, e sim subjetiva, não é transferida ao adquirente. Por tais motivos, a Carta determinou a incidência do ITBI neste caso.

4.3 APLICAÇÃO DA IMUNIDADE AOS IMPOSTOS INDIRETOS

Questão antiga debatida na doutrina diz respeito à aplicação da imunidade recíproca nas situações em que os entes federados são os contribuintes de fato (ex: IPI e ICMS), e não de direito.

Aliomar Baleeiro defende que a imunidade deverá alcançar tal situação. Para ele, a finalidade da imunidade é evitar o desfalque no patrimônio público, no sentido de que os recursos arrecadados pelos entes não devem ser diminuídos, preservando-se, assim, a federação (2001, p.287). O insuperável Professor Titular da Universidade Federal da Bahia sustenta, ainda, que a figura do contribuinte de fato não é estranha ao CTN, tendo em vista o que prevê o art. 166. No caso especial das imunidades, para ele o que importa é o sujeito que vier a ter o patrimônio diminuído, o contribuinte de fato (2001, p.287). Outros doutrinadores, mais modernos, também defendem a aplicação da imunidade aos impostos indiretos, apresentando outros argumentos, como a necessidade de preservação da capacidade econômica dos entes públicos, inclusive quando figurarem como contribuinte de fato (COSTA, 2001, p.153; COELHO, 2008, p.75; TAVIL, 2008, p.129; DERZI, 2008, p.46).

Em direção contrária, defende um outro segmento doutrinário que a imunidade em epígrafe atinge apenas os impostos diretos. Por conseguinte, os entes federados estão sujeitos ao recolhimento dos tributos indiretos, como consumidores ou adquirentes (TORRES, ???; CARVALHO, 2016, p.198) de mercadorias, produtos ou serviços.

A jurisprudência do STF pacificou-se recentemente nesta segunda direção, negando a aplicação da imunidade recíproca aos tributos indiretos.[12]

4.4 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA INDIRETA

Podem os entes imunes ser postos pela lei na condição de responsáveis tributários ou de agentes retentores de tributos?

O tema é regulado pelo art. 9ª, §1º do CTN, que admite essa possibilidade expressamente, esclarecendo que a imunidade atinge apenas o cumprimento da obrigação principal.

[12]STF, Plenário, RE nº 608.872, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23-02-2017.

Sendo a assim, a existência de uma norma imunizante não impede a sujeição passiva indireta, pois não atinge a capacidade econômica dos entes federados, além de não ferir o princípio federativo, fundamento dessa imunidade (COSTA, 2001, p. 155-156).

5 CONCLUSÕES

As imunidades podem ser compreendidas como normas de competência que excluem a possibilidade de tributação de pessoas, situações ou bens, delimitando negativamente a competência dos entes tributantes e reduzindo parcialmente, por conseguinte, o seu âmbito de vigência.

O princípio federativo e a ausência de capacidade contributiva fundamentam a imunidade recíproca dos entes federados.

Quanto ao alcance objetivo, a imunidade recíproca atinge os seguintes impostos: Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos, Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Serviços.

A Constituição Federal condiciona o desfrute deste benefício ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais das autarquias e das fundações públicas. As finalidades essenciais são aquelas que justificaram a criação do ente, por meio de lei. São as atividades próprias, principais a serem por ele desempenhadas. Já as finalidades daí decorrentes são as relacionadas com as essenciais, embora a estas não possam ser equiparadas. É necessário que exista um vínculo de afinidade entre ambas.

Quanto às empresas concessionárias de serviço público, parcela considerável da doutrina sustenta estarem submetidas à regra imunizante. Na jurisprudência da Corte Maior prevalece o entendimento de que as concessionárias de serviço público são abrangidas pela imunidade em estudo se desempenharem suas atividades em regime de monopólio, posto que neste caso o princípio da livre concorrência não será violado.

No que se refere à possibilidade de a imunidade recíproca alcançar a figura do contribuinte de "fato", a doutrina é bastante dividida. Na atual jurisprudência do STF prevalece a posição que nega a aplicação da imunidade recíproca aos tributos indiretos, entendimento com o qual comungamos.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ªed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ªed. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**,16ªed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 27ªed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. As imunidades genéricas. *In*: AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coord). **Imunidade Tributária Recíproca**. Juiz de Fora, Idenc, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro. *In*: AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coord). **Imunidade Tributária Recíproca**. Juiz de Fora, Idenc, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Massachusetts: Harvard University, 1978.

TAVIL, Roberto. A imunidade recíproca na tributação indireta. *In*: AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (coord). **Imunidade Tributária Recíproca**. Juiz de Fora, Idenc, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação***:* imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.