



Qualis A3 ISSN: 2178-2008

ARTIGO

Listas de conteúdos disponíveis em [DOAJ](#)

Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros



Imunidade tributária recíproca: estudo do alcance e das limitações da norma imunizante

Reciprocal tax immunity: study of the scope and limitations of immunizing standard

Liliane de Lima Mattos

<https://orcid.org/0000-0002-4597-4576>

<http://lattes.cnpq.br/5563604781026410>

Centro Universitário UniProcessus, DF, Brasil

E-mail: lilianemattosadv@gmail.com

Jonas Rodrigo Gonçalves

<https://orcid.org/0000-0003-4106-8071>

<http://lattes.cnpq.br/6904924103696696>

Centro Universitário UniProcessus, DF, Brasil

E-mail: professorjonas@gmail.com



Informações da publicação

ISSN: 2178-2008

Recebido em: 08-05-2026

Aceito em: 28-06-2026

Publicado em: 20-07-2026

Palavras-chave:

Imunidade Tributária.

Imunidade Recíproca.

Direito Tributário.

Pessoas Jurídicas de Direito Privado.

Serviço Público.

Keywords:

Tax Immunity.

Reciprocal immunity.

Tax Law.

Legal Entities of Private Law.

Public Service.

Resumo

O tema deste artigo é a imunidade tributária recíproca: estudo do alcance e das limitações da norma imunizante. Investigou o seguinte problema: a imunidade recíproca recai apenas sobre os entes federativos? Cogitou a seguinte hipótese: a imunidade recíproca não está restrita aos entes federativos. O objetivo geral é analisar quando a imunidade recíproca não incidirá sobre os entes federativos. Os objetivos específicos são: examinar quando as pessoas jurídicas de direito privado terão imunidade recíproca; verificar a não incidência da imunidade sobre os que atuam sob a exploração de atividades econômicas; e compreender qual é a obrigação do promitente comprador em relação ao tributo do bem imóvel. Este trabalho é importante para um operador do Direito por deliberar sobre a imunidade recíproca em sua amplitude e limitações. É relevante para a ciência por discutir as visões entre o entendimento da doutrina e da jurisprudência, em casos não previstos pela Constituição de 1988. Agrega à sociedade por apresentar os alcances e benefícios da imunidade recíproca. Trata-se de uma pesquisa qualitativa teórica com duração de três meses.

¹ Artigo de Revisão de Literatura elaborado como Trabalho de Curso da Especialização em Direito Tributário do Centro Universitário Processus (UniProcessus), em 2020, sob a orientação do professor Jonas Rodrigo Gonçalves. Este artigo contou com a revisão linguística de Roberta dos Anjos Matos Resende.

Abstract

The theme of this article is reciprocal tax immunity: study of the scope and limitations of the immunizing norm. The following problem was investigated: Does reciprocal immunity only fall on federal entities? The following hypothesis was considered: Reciprocal immunity is not restricted only to federative entities. The general objective is to analyze when reciprocal immunity will not affect federal entities. The specific objectives are: to examine when legal entities of private law will be entitled to reciprocal immunity; to verify the non-incidence of immunity on those acting under exploitation of economic activities; and understand about the obligation of the promise buyer to the tax of the immovable property. This work is important for a law operator by deliberating on reciprocal immunity in all its breadth and limitations. For science, it becomes relevant by discussing the views between the understanding of doctrine and jurisprudence, in cases not provided for by the Constitution 88. It adds to society by presenting the scope and benefits of reciprocal immunity. It refers to a theoretical qualitative research with validity of three months.

Introdução

Nesta pesquisa é apresentada uma análise sobre a imunidade tributária recíproca, destacando as perspectivas de sua incidência sobre as pessoas jurídicas de direito privado, bem como demonstrando casos julgados pelo Superior Tribunal Federal, nos quais a imunidade ocorreu alheia aos entes federativos. A Constituição Federal de 1988 concedeu imunidade para a União, os Estados, o Distrito Federal e aos Municípios por meio de seu artigo 150, tornando-a um direito legítimo. Vale ressaltar que a imunidade recíproca além de recair sobre o patrimônio, renda e serviços dos entes federados pode incidir sobre as administrações indiretas, desde que obtenham concessão ou permissão para realizar serviços públicos.

A imunidade tributária recíproca, ponto central da pesquisa, tem como propósito principal garantir o princípio da isonomia e assegurar a equiparação dos entes federativos. Portanto, foi criada para desautorizar a tributação entre os entes. Assim, aquele que por uma determinada situação for envolvido pela imunidade recíproca, concedida para as pessoas políticas, também será imune. Neste sentido, Mattos (2014, p. 82) afirma que as imunidades não podem ser compreendidas de maneira restrita, pois permitem uma extensa interpretação.

Sendo assim, esta pesquisa pretende solucionar o seguinte problema: a imunidade recíproca recai apenas sobre os entes federativos? Há um requisito obrigatório que todos os que se beneficiam da imunidade recíproca devem cumprir. Logo, os entes federativos não são os únicos que detêm o privilégio desta norma imunizante.

Conforme o exposto no artigo 173, § 1º, II da Constituição Federal, a imunidade recíproca é exclusiva e extensiva para autarquias e fundações públicas, porém segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça contemplará as empresas públicas e as sociedades de economia mista que prestarem serviços públicos obrigatórios (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 75).

A hipótese gerada diante do problema é: a imunidade recíproca não está restrita aos entes federativos. Portanto, busca apresentar qual é o objetivo essencial para que as administrações indiretas também garantam a imunidade recíproca.

Baleeiro (2007, p.170) afirma que quando as administrações indiretas estiverem associadas com as finalidades essenciais, a norma imunizante incidirá sobre a renda e o serviço delas. Pois, o mesmo autor (1962, p. 232) enfatiza que quando a tributação for repassada aos particulares (contribuintes de fato) não haverá concessão de norma imunizante.

Consta no presente trabalho, como objetivo geral, a análise de quando a imunidade recíproca não incidirá sobre os entes federativos, pois os entes federados são

capazes de delegar poder público aos particulares para certa finalidade de sua responsabilidade.

A transferência de obrigação específica para a pessoa política, a quem o texto constituinte concedeu alçada, a um particular, não afeta a incidência da imunidade tributária recíproca, ou seja, não há transferência de titularidade quando uma pessoa jurídica de direito privado efetua um serviço público por meio de concessão ou permissão (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 72).

Os objetivos específicos da pesquisa são: examinar quando as pessoas jurídicas de direito privado terão imunidade recíproca; verificar a não incidência da imunidade sobre os que atuam sob a exploração de atividades econômicas; e compreender qual é a obrigação do promitente comprador em relação ao tributo do bem imóvel. Pois, a imunidade recíproca não incide apenas sobre o patrimônio, renda e serviço de pessoas políticas. Ocorre em situações que a Constituição Federal de 1988 não prevê expressamente.

Sobre o alcance da norma imunizante, Nogueira (2014 p. 760) afirma que para a eficácia das prestações de serviço públicos, a imunidade recíproca recairá sobre empresas públicas e sociedades de economia mista outorgadas para o cumprimento das obrigações essenciais terceirizadas pelas instituições. Segundo Mesquita (2014, p. 524), as instituições não podem atuar em atividades de mercado, pois não devem ter fins lucrativos e serem limitadas por suas finalidades essenciais, sob pena de não incidência da norma imunizante. Afonso (2014, p. 123) aduz que conforme a Súmula n.º 74 do STF, cabe ao proprietário o ônus do imposto sobre seu bem, porém no caso de imóvel de pessoa imune, o promitente comprador do bem não terá imunidade e arcará com a tributação.

Este estudo é de suma importância para os operadores de Direito, pois propõe esclarecer a imunidade tributária recíproca desde sua origem até os dias atuais. Além de discorrer sobre as hipóteses de incidência da imunidade em questão, observa a incidência da imunidade sobre as administrações indiretas. Nesse sentido, Nogueira (2014, p 760) lembra que a primeira Constituição oriunda do direito positivo surgiu com a imunidade recíproca abrangendo os impostos diretos. Segundo Sabbag (2016, p.108), a norma imunizante garante os princípios da isonomia e o equilíbrio federativo entre os entes federativos. E por fim, Nasser (2015, p. 53) afirma que apenas os que efetuarem serviços públicos serão contemplados pela imunidade, uma vez que não deve ocorrer concorrência desleal entre pessoas privadas.

Para a ciência, o tema abordado supre as interpretações das doutrinas e jurisprudências acerca do tema, elucidando casos nos quais, apesar de não previstos pelo artigo 150 da Constituição de 1988, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a imunidade recíproca pode abranger empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que prestem serviços públicos. Para Carvalho (2017, p. 207), serão imunizadas desde que realizem serviços públicos outorgados pela Constituição ao Poder Público, em regime de exclusividade, para empresas públicas e para sociedades de economia mista.

A autora demonstra os alcances e os benefícios que podem resultar na aplicação da imunidade recíproca, na renda, nos bens e serviços das pessoas jurídicas de direito privado autorizadas por meio de concessão ou permissão. Portanto, não ocorrerá o repasse dos tributos incididos aos contribuintes por serviços públicos de obrigatoriedade dos entes federados (BRITO, 2014, p.275).

Trata-se de uma revisão teórica, desenvolvida por meio de análises bibliográficas e documentais como livros acadêmicos e artigos científicos, além do respaldo em leis, súmulas do Superior Tribunal Federal, jurisprudências e doutrinas. Em consequência da

divergência de incidência da imunidade recíproca nas pessoas jurídicas de direito privado, que por meio de concessão ou de permissão realizam um serviço público.

Para a elaboração do estudo foram consultados livros acadêmicos, inclusive disponíveis *online*, selecionados para elucidar a imunidade tributária recíproca. Os artigos científicos foram extraídos de uma coleção de livros que especificamente aborda o direito tributário. Bem como, as Constituições do Brasil e as súmulas do STF, disponíveis nos sites do Planalto e do Superior Tribunal Federal, respectivamente.

Por ser uma pesquisa de revisão de literatura, esta pesquisa foi realizada no decorrer de três meses. O primeiro mês foi utilizado para o levantamento do referencial teórico. O segundo mês para a realização da revisão de literatura. E por fim, no terceiro mês ocorreu o desenvolvimento dos elementos pré-textuais e pós-textuais que compreendem todo o trabalho.

É uma pesquisa qualitativa teórica na qual ocorre uma revisão de literatura que dispõe sobre a ocorrência de imunidade tributária, especificamente recíproca, sobre as pessoas jurídicas de direito privado. O estudo ocorre diante da compreensão dos doutrinadores e juristas acerca da Constituição de 1988. Concomitantemente, apresenta o conceito de imunidade tributária, de sua origem até os dias atuais, classificando-a, indicando a incidência da imunidade sobre taxas e contribuições sociais, além de apontar a diferença entre imunidade e isenção.

Finalmente, evidencia que a ordenação utilizada na realização da pesquisa do estudo é qualitativa, uma vez que foi usada para esmiuçar e elucidar o tema (imunidade tributária recíproca: estudo do alcance e das limitações da norma imunizante), os questionamentos que surgiram durante seu desenvolvimento e a matéria explanada (GONÇALVES, 2019, p. 45).

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: ESTUDO DO ALCANCE E DAS LIMITAÇÕES DA NORMA IMUNIZANTE.

Estudos históricos revelam que a imunidade tributária ocorre desde a Roma Antiga, com a expressão *immunitas*, que significava a destituição dos pagamentos dos tributos atribuídos pelo Estado para certas circunstâncias e pessoas, respaldada nas classes sociais. Na Idade Média, a imunidade tributária era estipulada em concordância com a distinção das castas, apenas a plebe contribuía de fato, conforme imunizavam as classes privilegiadas. Por isso, o fim desses privilégios só aconteceu com a Revolução Francesa, que estabeleceu o Estado Fiscal de Direito (COSTA, 2015, p. 32).

Desde a Idade Antiga havia hipóteses em que ocorria o afastamento da competência do recolhimento tributário imposto, a ideia surgiu dos benefícios concedidos para as classes privilegiadas, tornando os impostos exigidos e ordenados por lei.

No Brasil, a inclusão da imunidade tributária é reconhecida a partir da Carta Magna de 1891, em que o artigo 10º, escrito pelo jurista Rui Barbosa, aduzia pontualmente: “Art. 10: É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

A implantação da imunidade tributária no Brasil aconteceu com o auxílio do jurista Rui Barbosa, que colaborou com a elaboração da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, após contemplar um caso advindo da Suprema Corte Americana (KFOURI, 2016, p. 144).

Segundo Carrazza (2013, pp. 603-604), em 1819 um caso encaminhado por McCulloch à Suprema Corte Americana foi julgado pelo Juiz John Marshall. McCulloch,

como gerente do Bank of U.S de Baltimore, entrou contra o Estado de Maryland, pois o Estado desejava acolher imposto desta filial do banco sobre a selagem com estampilhas.

O Chefe de Justiça John Marshall determinou que não caberia ao Estado de Maryland o direito de tributar a filial em Baltimore do *Bank of U.S*, estabelecendo aos entes federados as diretrizes que fundamentariam sua imunidade recíproca. A imunidade recíproca que surgiu a partir do caso *Mcculloch x Maryland* é muito próxima da amparada pela jurisprudência e pela doutrina brasileira atualmente. Pois, foi criada para proteger um direito de uma pessoa jurídica com personalidade própria. Portanto, como é delimitado atualmente, vai além de proibir tributação aos entes federados.

Porém, para Regina Helena Costa é possível falar sobre imunidades desde a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, na qual são abolidos todos os privilégios vindos de cargos, ou seja, privilégios da nobreza (COSTA, 2015, p. 34).

Portanto, embora a imunidade tributária tenha sido apresentada expressamente após o aparecimento no art. 10º na Carta Magna de 1891, esta hipótese é abordada desde a primeira Constituição. O tema progrediu constitucionalmente até os dias atuais. Por isso, as imunidades tributárias não recaem apenas sobre os impostos.

Segundo Alexandrino e Paulo (2009, p. 66), as imunidades tributárias são regras que limitam o poder de tributar ou a competência tributária, desde que constem no texto da Constituição Federal. A competência é o poder das pessoas públicas para emitir leis que estabelecem e regulam os tributos.

Sabbag (2016, p. 108) descreve a imunidade tributária como “normas constitucionais de desoneração tributária”, o STF define como cláusula pétrea.

A imunidade tributária é caracterizada por diretrizes judiciais determinadas e limitadas, expressas no texto constituinte que delimita a incapacidade dos entes federados em instituir tributação em circunstâncias certas e definidas (CARVALHO, 2017, p. 203).

Nesta linha, Kfourri (2016, p. 163) afirma que a imunidade veda a obrigação principal para pessoas e em certas circunstâncias. Logo, não abarca as “obrigações acessórias” que possam existir, como emitir uma nota fiscal, escriturar um livro e entregar declarações.

Atualmente, a Constituição Federal, conforme explícito no art. 150, VI, discorre apenas sobre as imunidades aos impostos. No entanto, as imunidades tributárias também podem abarcar outros tributos, como taxas, contribuições sociais e de seguridade social (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 67).

Segundo Kfourri (2016, p. 142) encontramos as imunidades sobre as taxas dispostas no artigo 5º, incisos XXXIV e LXXVI, o texto constitucional veda a tributação, vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

a) o registro civil de nascimento;

b) a certidão de óbito;

O autor também discorre sobre a imunidade tributária vista sobre contribuições sociais, o texto constitucional expõe no artigo 195, § 7º, a imunidade desde que cumpra os requisitos legais sobre entidades beneficentes de assistência social (KFOURI, 2016, p. 143).

Não há incidência de imunidade tributária sobre as contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Por apresentar caráter autônomo, a contribuição de melhoria é delimitada como taxa ou imposto. Logo, a doutrina diverge em duas correntes, a primeira a define como a contraprestação da valorização do bem privado exercida pelo Estado, a enxerga como taxa. A segunda a estima como uma contribuição fiscal obrigatória fracionada em razão de gastos do Estado que beneficiaram o particular, que não é confundida com taxa ou imposto (CAVALCANTI, 2016, pp. 212-213).

Sabbag (2012, p. 286) afirma que a imunidade compreende uma natureza dupla, uma vez que restringe a competência tributária do legislador e é apresentada como um direito público subjetivo das pessoas quando as imuniza.

Não há hipótese de incidência e fato gerador quando dissertamos sobre imunidades, pois as imunidades são proibições constitucionais na atuação do legislador, eliminam explicitamente a tributação em determinada circunstância ou para determinada pessoa, inexistindo crédito tributário (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 66).

É importante ressaltar a diferença entre imunidade tributária e isenção, pois no próprio texto constitucional muitas vezes uma imunidade não é apresentada como tal, pode aparecer num artigo nas seguintes expressões: “é vedado instituir imposto”, “são isentas”, “não incidirá”, entre outros exemplos (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 67).

Com isso, é imprescindível observar que o artigo só deliberará sobre imunidade quando algum fato ou ação for excluído de tributação.

Portanto, há imunidade apenas quando a Constituição Federal de 1988 despreza expressamente uma tributação. Por isso, quando a proibição de tributar surgir por meio de uma lei será uma isenção, mesmo que prevista na Constituição (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 66).

Na isenção, diferentemente da imunidade, há a hipótese de incidência e fato gerador, porém não há o pagamento da obrigação principal, pois a lei cancela o lançamento do tributo. A isenção é a exoneração do pagamento de um tributo e sua atribuição é instigar certas atividades ou a justiça tributária (NASSER; ROQUE, 2015, pp. 74 -75).

À luz do exposto, Alexandrino e Paulo (2009, p. 67) ponderam que o Superior Tribunal Federal e o Código Tributário Nacional, compreendem a isenção como uma desobrigação legal do débito tributário.

No mesmo linear, Paulo de Barros Carvalho delinea que:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária, sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior (CARVALHO, 2017, p. 205).

Na mesma linha, Luciano Amaro (2008, p. 152) afirma que a distinção entre imunidade e isenção ocorre quando a imunidade exerce a delimitação da competência, enquanto a isenção trabalha no funcionamento da competência.

Finalmente, Sabbag (2012, p. 289) disserta que o legislador constituinte e o legislador ordinário exprimem diferentes meios de desobrigações tributárias. Pois, embora frequentemente os comandos das imunidades e das isenções sejam associados, divergem.

É possível classificar as imunidades em quatro aspectos: modo de incidência, amplitude, derivação e condicionante.

Sendo assim, existem duas categorias de imunidade no modo de incidência. A imunidade subjetiva é aquela baseada na pessoa imunizada, ao invés da operação realizada ou do bem em si. Para exemplificar a imunidade subjetiva temos a imunidade concedida aos bens da União, pois é outorgada para qualquer bem que a União obter, independente da ocasião. A imunidade objetiva é admitida ao bem, ao objeto em questão, nunca para a pessoa adquirente. Como no caso das exportações de produtos industrializados que são imunes ao IPI, pois a imunização protege a operação de exportação, e não quem está exportando (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 68).

Segundo Regina Helena Costa há também a classificação de amplitude, segmentada em imunidade genérica, que retira todos e quaisquer impostos que tributem. As imunidades específicas excluem apenas um tributo em particular (COSTA, 2015, p. 138).

A classificação de derivação é dividida em imunidade ontológica e existirá por decorrência do princípio da isonomia, mesmo que não esteja explicitamente na Constituição Federal. Bem como a imunidade política, que garante outros princípios constitucionais, como as imunidades de partidos políticos e suas fundações. E por fim, a classificação sobre a condicionante, fracionada em imunidades condicionadas que necessitam de norma para administrar matéria. Já a imunidade incondicionada, assim como o objeto de estudo deste trabalho disposto no artigo 150, VI, “a”, não carece de outra norma para seu efeito (COSTA, 2015, pp. 142-143).

A imunidade tributária recíproca, foco deste artigo, nasceu do direito positivo na primeira Constituição, e hoje é apresentada no texto constitucional pelo artigo 150, VI, “a”, que expõe:

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;

Este dispositivo decorre para que ocorra a garantia do equilíbrio federativo entre os entes federados e o princípio da isonomia. Veda a hierarquização dos entes federativos tornando-os parificados juridicamente (CARVALHO, 2017, p. 206).

Sobre a imunidade recíproca, Carrazza (2013, p. 602) defende a Constituição Federal quando esta repudia a possibilidade de os entes federativos requererem impostos uns dos outros, pois afetariam economicamente o contexto, logo seus objetivos institucionais poderiam ser atravancados.

Para Alexandrino e Paulo (2009, p. 69), como previsto no art. 60, § 4º, I da Constituição Federal, a imunidade recíproca tem como premissa o princípio federativo, o que a torna uma cláusula pétrea. Nela a imunidade recíproca abrange apenas os impostos, pois as contribuições de melhorias e taxas recaem sobre os patrimônios, renda e serviços dos entes federados, fundações públicas e autarquias.

Logo, como Sabbag (2012, p. 292) exemplifica, não será tributado em IPTU um imóvel da União, porém poderá ser cobrada a taxa de coleta de lixo, as contribuições de melhoria sobre este imóvel, etc.

Diogo Pítsica afirma que a imunidade recíproca estabelece como ferramenta imprescindível, para eficientemente desempenhar a política social, o usufruto da não incidência de tributação sob os entes federativos (PÍTSICA, 2010).

A falta de capacidade de contribuição dos entes federativos os torna semelhantes em razão de seus meios serem usados para a prestação dos serviços públicos que lhes são confiados (COSTA, 2015, p. 152).

Segundo Nogueira, na visão de Ricardo Lobo Torres, a imunidade recíproca engloba todos os impostos diretos como: IPTU, ITR, *causa mortis* e doação, *inter vivos*, IOF, imposto de renda e ISS. No entanto, não abarca os impostos indiretos como o ICMS e IPI (NOGUEIRA, 2014, p. 761).

Segundo Sabbag (2012, p. 307), os impostos indiretos compreendem dois contribuintes, o de direito (*de jure*), que é a pessoa tributada por determinação de lei, e o de fato (*de facto*), que é a pessoa sobre a qual o ônus fiscal recai. Com isso, conforme o ônus é aferido ao contribuinte de fato e não aos imunes, não será atribuída imunidade aos impostos indiretos, como o ICMS e IPI. A menos que os valores dos impostos indiretos tributados sejam revertidos para a finalidade essencial da entidade.

É imprescindível ressaltar que a imunidade tributária persistirá quando a entidade imune realizar vendas de seus bens. A tributação recairá, por via de regra, quando a entidade imune adquirir bens (SABBAG, 2012, p. 310).

Isto posto, a imunidade tributária recíproca está classificada como uma imunidade subjetiva e ontológica, pois ocorre em razão da condição da pessoa imunizada, parte dos princípios federativos e da capacidade contributiva.

Caso haja concessão ou permissão, a prestação de um serviço público pode ser transferida para terceiros, ou seja, pode ser realizada por administração indireta.

A norma constitucional que iguala os entes federativos também é aplicada para as fundações públicas e autarquias mantidas pelo Poder Público por apresentarem personalidade jurídica de direito público. Estas entidades retratam a ampliação das atividades do Estado (SABBAG, 2016, p. 108).

O parágrafo 2º do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal expõe:

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Costa (2015, p. 155) justifica a ampliação da imunidade recíproca para as autarquias e as fundações instituídas pelo Poder Público, pois ambas contêm natureza de regime jurídico de direito público. A imunidade é aplicada sobre a renda, bem ou serviço de sua finalidade principal.

Portanto, não é vedada a incidência de IPTU, por exemplo, a um imóvel de uma autarquia ou fundação instituída pelo Poder Público que não esteja cumprindo sua finalidade essencial ou decorrente.

Neste ritmo, Costa (2015, p. 157) discorre que serão imunizadas as empresas estatais designadas para o serviço público e as empresas privadas, concessionárias ou permissionárias que fornecerem serviços públicos.

Vale ressaltar que a imunidade das autarquias ocorre desde 1963, conforme exposto na Súmula n.º 73 do Superior Tribunal Federal: "A imunidade das autarquias,

implicitamente contida no art. 31, V, a, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais”.

Di Pietro (1991, p. 270) define autarquia como uma entidade originada por lei, com gerenciamento próprio, que cumpre serviços públicos por intermédio de supervisão e amparo do Estado.

Conforme a visão de Cunha Jr. (2007, p. 138), fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público foram concebidas para o fornecimento de serviços públicos específicos e determinados. Compõe a Administração Pública indireta, são gerenciadas por normas públicas e detêm um patrimônio público customizado.

Sabbag (2012, pp. 297-298) afirma que as autarquias e as fundações públicas serão contempladas pela norma imunizante caso, pela personalidade jurídica de direito público, exerçam atividades essenciais para a soberania da nação.

Posto isto, Sabbag (2012, p. 301) discorre que a imunidade recíproca deve abranger as autarquias de regime especial, uma vez que há personalidade jurídica de direito público.

Conforme Nasser e Roque (2015, pp. 53-54) exprimem, a imunidade recíproca não será estendida para as empresas públicas e para as sociedades de economia mista, pois elas têm como finalidade a prestação de atividade econômica. Os tributos e impostos devem ser recolhidos.

A imunidade recíproca abre exceção e abarca apenas os que prestam serviço público. No entanto, caso as empresas públicas e as sociedades de economia mista prestem serviço público serão concedidas apenas ao Poder Público pela Carta Magna, em regime de exclusividade. Para a doutrina e para a jurisprudência ocorrerá imunidade (CARVALHO, 2017, p. 207).

No entendimento do Superior Tribunal Federal esta norma imunizante alcança a sociedade de economia mista desde 1963, em decorrência da Súmula n.º 76 que diz: “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, Constituição Federal”.

Alexandrino e Paulo (2009. P. 75) concordam que, segundo a Corte Máxima, apenas as sociedades de economia mista e as empresas públicas que concedem serviços públicos obrigatórios serão imunizadas. Entretanto, pondera que futuramente esta imunidade incidirá sobre todas as empresas que prestarem serviços públicos, independentemente de especificidade.

Segundo Carrazza (2010, p. 775), as empresas públicas e as sociedades de economia mista também fazem parte da administração indireta, logo têm formação por intermédio de lei. São utilizadas como recursos para fornecer serviços públicos de obrigatoriedade do Estado de forma descentralizada.

Assim, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é um exemplo de empresa pública usufrutuária de imunidade recíproca, pois presta um serviço obrigatório do Estado, além de conter 100% de capital da União (SABBAG, 2012, p. 304). Outro exemplo de concessão de imunidade recíproca sob a incidência de ISS é a empresa INFRAERO, uma empresa pública que alcançou entendimento no Superior Tribunal de Justiça (SABBAG, 2012, p. 306-307).

Desta forma, Sabbag (2012, p. 305) analisou um julgado proposto pela Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia, enquadrada como sociedade de economia mista, contra o Município de Guajará, que tributava IPTU. Neste caso, a CAERD por não prestar atividade econômica de empresa privada, teve a abrangência da imunidade recíproca sob os seus bens, renda e patrimônio concedida.

Neste julgado, Carrazza (2008, p. 729) afirma que os entes federativos aplicam o princípio da imunidade recíproca em empresas públicas e sociedades de economia mista quando elas são responsáveis pelo fornecimento de serviços públicos e atos de polícia.

Portanto, a norma imunizante recairá sobre aqueles que desempenharem um serviço público para a realização de uma obrigação do Estado. Não haverá a modificação de seu regime jurídico, mesmo que seja realizado por pessoas jurídicas de direito privado.

O parágrafo 3º do artigo 150, VI da Constituição Federal surgiu como forma de preservação da livre concorrência entre as empresas privadas. Sendo assim:

§ 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.

Portanto, não há imunidade recíproca na incidência de ICMS, IPI, IE e outros para pessoas públicas com condutas de exploração econômica. Portanto, uma vez que os particulares possam arcar com o tributo não haverá imunidade (CARVALHO, 2017, pp. 206-207).

O exposto no parágrafo 3º incide sobre as empresas concessionárias que executam serviços públicos sob regime privado, ou seja, com intenção de lucro (SABBAG, 2012, pp. 313-314).

Ademais, quando o parágrafo 3º afirma que o promissor comprador não será desobrigado de satisfazer o tributo incidido ao bem imóvel, o legislador endossa a afirmação sem a possibilidade de outras interpretações. Ou seja, mesmo que a posse seja da entidade imune, quem obtiver direito real de aquisição de bem público mediante contrato será o responsável pelos tributos do imóvel (SABBAG, 2012, p. 315).

A Súmula n.º 75 "Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão *inter vivos*, que é encargo do comprador" e a Súmula n.º 583 "Promitente Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano", revelam o posicionamento do Superior Tribunal Federal sobre a incidência de impostos ao promitente comprador de imóvel de pessoa imune.

Vale ressaltar que a Súmula n.º 74: "O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais", diverge das súmulas expostas anteriormente e não mais vigora, conforme pode ser visto no acórdão RE n.º 69.781/SP de 26/11/1970 (SABBAG, 2012, p. 315).

Por fim, é preciso destacar que não incide imunidade recíproca aos cartórios, pois sua aplicação violaria o princípio da isonomia tributária, já que os cartórios exercem atividades de serviço público em nome do concessionário, visando lucro sobre os serviços prestados (SABBAG, 2012, p. 318).

Considerações Finais

A matéria apreciada neste estudo foi a imunidade recíproca, acordada por meio do artigo 150, inciso VI, alínea "a" do texto constituinte, a aplicação do princípio federativo e da isonomia tributária equipara os entes federativos. Além de outorgar imunidade para pessoas jurídicas da administração direta, desde que haja a concessão ou a permissão para a administração indireta de empresas públicas e sociedades de

economia mista, que exerçam serviços públicos. Em razão disto, este estudo tem como tema a imunidade tributária recíproca: estudo do alcance e das limitações da norma imunizante.

Sendo assim, analisou o problema: a imunidade recíproca recai apenas sobre os entes federativos? Reconheceu a hipótese cogitada, que foi prontamente explanada por meio do estudo da doutrina e da análise de julgados do Superior Tribunal Federal. Logo, é nítido que além dos entes federativos, para dispor da imunidade recíproca, como concessionárias ou permissionárias, as empresas devem executar serviços públicos.

Este estudo tem como objetivo central analisar quando a imunidade recíproca não incidirá sobre os entes federativos. Do mesmo modo, possui como objetivos específicos examinar quando pessoas jurídicas de direito privado terão imunidade recíproca; a verificação da não incidência da imunidade sobre aqueles que atuam sob a exploração de atividades econômicas; e por fim, o entendimento sobre a obrigação do promitente comprador em relação ao tributo do bem imóvel.

Esta análise discorre sobre a vedação de tributar o patrimônio, a renda ou os serviços, de todos os que a imunidade agrega. A proibição afeta os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e é realizada pela União. Ademais, busca elucidar aos operadores de Direito, de forma ampla e exemplificada, todas as pessoas que por algum fato ou circunstância podem se tornar imunes, assim como acontece com a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia, com a INFRAERO, etc. São imunes, pois prestam serviço público. Para a sociedade, o artigo expôs didaticamente o que é a imunidade tributária recíproca, suas limitações e os casos que o Superior Tribunal Federal julga dignos de imunidade.

Por fim, a pesquisa abrange desde o surgimento das imunidades tributárias, apontando a evolução jurídica sobre a questão, até o momento em que a Corte Americana influenciou o jurista Rui Barbosa a escrever o artigo 10º na Carta Magna de 1891. Neste passo, estudou a imunidade tributária em sua amplitude e as hipóteses em que a imunidade pode recair, incluindo taxas e contribuições. Por exprimir certa similaridade, discriminou a imunidade e a isenção. Concluiu o trabalho admitindo a imunidade tributária recíproca pela doutrina e pela jurisprudência. A imunidade recíproca não abrange somente os entes federativos, também contempla os que por meio da administração indireta prestam serviços públicos.

Referências

AFONSO, Sylvio César. Aspectos controvertidos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário: impostos municipais**. Coleção doutrinas essenciais. V. 5. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual do Direito Tributário**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BRASIL. PLANALTO. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. PLANALTO. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao-/constituicao.htm>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. PLANALTO. **Constituição Política do Império Do Brasil de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Federal (STF). **Súmula do STF**. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf>. Acesso em: 01 out. 2020.

BRITO, Edvaldo. ISS: isenção da atividade de construção civil contratada pelo poder público no regime constitucional atual. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário: impostos municipais**. Coleção doutrinas essenciais. V. 5. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. Contribuição de melhoria. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário: outros tributos, temas atuais e direito tributário internacional**. Coleção doutrinas essenciais. V. 6. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise de jurisprudência do STF**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de direito administrativo**. 6. ed. Salvador: Jus Podivm, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como escrever um Artigo de Revisão de Literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**, Ano II, Vol. II, n.5, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. Como fazer um Projeto de Pesquisa de um Artigo de Revisão de Literatura. **Revista JRG de Estudos Acadêmicos**, Ano II, Vol. II, n.5, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de Artigo de Revisão de Literatura**. Brasília: Processus, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Manual de Projeto de Pesquisa**. Brasília: Processus, 2019.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Metodologia Científica e Redação Acadêmica**. 8. ed. Brasília: JRG, 2019.

KFOURI Jr., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MATTOS, Aroldo Gomes de. O imposto de renda frente ao ICMS remetido como subvenção para investimento. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário**: obrigação tributária. Coleção doutrinas essenciais. V. 9. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Imunidade e Isenção no ICMS. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Coleção doutrinas essenciais. V. 2. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

NASSER, Guilherme Sacomano; ROQUE, Nathaly Campitelli. **Prática Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas a propósito das imunidades tributárias. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITTO, Edvaldo Pereira de (orgs.). **Direito tributário**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Coleção doutrinas essenciais. V. 2. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Prática Tributária**. 8. ed. rev., atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.