



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES

As autarquias e a prestação de serviço público remunerado: um estudo sobre a Imunidade
Recíproca

Brasília – DF
2015

BLADER HENRIQUE DE LIRA SOARES

As autarquias e a prestação de serviço público remunerado: um estudo sobre a Imunidade
Recíproca

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IEBT, como requisito parcial para obtenção do título de pós-graduação *lato sensu* em direito tributário.

Brasília – DF
2015

Reprodução parcial permitida desde que citada a fonte.

Soares, Blader Henrique de Lira.

Título: As autarquias e a prestação de serviço público remunerado: um estudo sobre a Imunidade Recíproca. Blader Soares – 2015.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IEBT, como requisito parcial para obtenção do título de pós-graduação lato sensu em direito tributário

1. Imunidade recíproca. 2. Administração Indireta. 3. Serviço Público Remunerado. I. As autarquias e a prestação de serviço público remunerado: um estudo sobre a Imunidade Recíproca

CDU

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho

Aos meus pais, Deroci e Célia, pela compreensão e incentivos nos momentos mais delicados.

À minha companheira, por seu esforço sobre-humano e por todo o auxílio possível, mesmo no silêncio.

Aos amigos, pela compreensão nas ausências quinzenais aos encontros; e aos colegas de trabalho pela parcimônia alternada das tardes de quintas-feiras.

Aos colegas e Professores do IBET, sem os quais as noites de quintas-feiras seriam certamente menos emocionantes.

RESUMO

O trabalho analisará a hipótese de Autarquias, Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno, prestarem serviços públicos mediante a contraprestação pecuniária – seja por meio de preço público ou por tarifa – dos usuários e, ainda assim, terem essas receitas abrangidas pelo manto da imunidade recíproca a que alude o artigo 150, parágrafo segundo, da Constituição Federal de 1988; ou, nesse mesmo cenário, as receitas auferidas teriam maior relevância econômica do que o interesse coletivo em ter aquele serviço prestado pelo Estado, denotando a busca primária pelo Ente Político em auferir benefícios de natureza patrimônio, situação na qual aplicar-se-ia a exceção à imunidade recíproca, prevista no artigo 150, parágrafo terceiro, da Carta Magna, em razão da configuração do desenvolvimento de atividade econômica. A partir da definição doutrinária e seu contraste com o conceito disposto no artigo 5º do Decreto-Lei n. 200, será apresentado o conceito de Autarquia adotado neste trabalho monográfico. Em sequência, definir-se-á imunidade tributária e, brevemente, refutar-se-á a inserção de alguns elementos no conceito adotado por outros juristas, para que seja possível inserir o significado de imunidade recíproca, objeto deste estudo. Ainda quanto ao ponto, breves esclarecimentos serão prestados quanto as distinções entre imunidade tributária, isenção e não-incidência, com o único intuito de evitar interpretações equivocadas do instituto. No desenvolvimento, finalmente, serão detalhadas as hipóteses apresentadas na introdução deste trabalho, buscando-se demonstrar a maior parte dos argumentos que são apresentados pelos contribuintes e pela Receita Federal do Brasil, bem como o impacto dessas teses em julgamentos administrativos – no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – e judicial – perante o Supremo Tribunal Federal. Finalmente, será apresentada uma peculiaridade sobre o tema e a tributação das Pessoas Jurídicas de Direito Público, assim como confrontado o entendimento judicial e a conceituação doutrinária adotada no início deste estudo.

Palavra-chave: Autarquia. Serviço público remunerado. Imunidade recíproca.

ABSTRACT

This scientific article will analyze the thesis of Autarchy, Public Law Legal Entities, providers public service by means of pecuniary compensation – either through public price or by tax – of users and, even so, have these revenues covered by the mantle of reciprocal immunity mentioned in article 150, second paragraph, of the Constitution of 1988; or, in the same scenery, the revenues would have greater economic importance than the collective interest in having that service provided by that State, denoting the primary search by the Political Entity in obtain benefits from nature in equity, in which case it would apply the exception the reciprocal immunity provided for in article 150, third paragraph, of the Constitution, due the configuration of the development of economic activity. Based on the doctrinal definition and your contrast with the concept of article 5 of Decreto-Lei no. 200, will be presented the concept of Autarchy adopted in the monograph. In sequence will be defined the tax immunity and also will be refute the inclusion of some elements on the concept adopted by other jurists, in order to be able insert the meaning of reciprocal immunity, object of this study. Moreover, succinct explanations will be provided as the distinctions between tax immunity, exemption and non-incidence, with the unique purpose of avoiding misinterpretations of institute. In the development, ultimately, will be detailed the hypotheses presented in the introduction of this work, seeking to demonstrate most of the arguments that are presented by taxpayers and Federal Revenue of Brazil, as well as the impact of that thesis in administrative judgments – in the context of Administrative Council of Fiscal Resources – and judicial – facing the Supreme Federal Court. Finally, a peculiarity about the theme and the taxation of Public Law Legal Entities, as well as confronted the judicial understanding and doctrinal concept adopted at the beginning of this study.

Keywords: Autarchy; Public Service Paid; Reciprocal Immunity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA E IMUNIDADE RECÍPROCA: ASPECTOS CONCEITUAIS.....	11
2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA. ENTIDADES E COMPETÊNCIAS	11
2.2 A IMUNIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	15
2.3 A IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, §2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	17
2.4 IMUNIDADE. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. BREVES CONSIDERAÇÕES	20
3 A IMUNIDADE RECÍPROCA SOBRE AS RECEITAS AUFERIDAS POR AUTARQUIA NO EXERCÍCIO DE SERVIÇO PÚBLICO REMUNERADO.....	22
3.1 O SERVIÇO PÚBLICO DESCENTRALIZADO E A CONTRAPRESTAÇÃO	22
3.2 OS REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS AUTARQUIAS. O LUCRO E A SUA DISTRIBUIÇÃO.....	27
4 A TRIBUTAÇÃO DAS AUTARQUIAS PELA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO – PASEP.....	32
5 CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

Preliminarmente, levanta-se a seguinte indagação: qual o motivo da escolha do tema/título **AS AUTARQUIAS E A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO REMUNERADO: UM ESTUDO SOBRE A IMUNIDADE RECÍPROCA** para esta Monografia de Pós-Graduação *lato sensu* do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET? Mereceria ser objeto de pesquisa de um trabalho monográfico? A que âmbito jurídico corresponderia ocupar a ideia de o Estado prestar serviços públicos, exigindo contraprestação de seus usuários, e manter imunidade assegurada? Haveria afronta aos ditames constitucionais que norteiam a livre iniciativa?

A presente monografia tem por finalidade a discussão sobre os limites da imunidade tributária extensível às Autarquias, estejam elas vinculadas às esferas Federal, Estaduais e Municipais, por força do artigo 150, parágrafo segundo, da Constituição Federal de 1988, procurando, com isso, demonstrar a incompatibilidade do entendimento clássico – doutrinário, legal e administrativo – da definição daquela Pessoa Jurídica de Direito Público Interno e suas defendidas limitações funcionais/operacionais.

Dentro de um sistema jurídico que estabeleceu como fundamento da República a Livre Iniciativa e incentivo à Livre Concorrência, refuta-se a possibilidade de o Estado desenvolver atividades econômicas com o objetivo precípuo de aumento de patrimônio, tendo-lhe sido reservado tão somente o desenvolvimento daquelas atividades na clarividente necessidade de proteção à segurança nacional e interesse coletivo.

Esse interesse deve ser qualificado ao nível de “relevante”, como dispõe o art. 173 da Constituição Federal, não havendo, contudo, definição legal para a hipótese.

Sobre essa questão, muitos estudiosos já se debruçaram ao longo dos séculos, como observado por Aliomar Baleeiro, citado no capítulo segundo, mas as definições clássicas têm se mostrado extremamente rígidas ao atual cenário político-econômico que se apresenta dinâmico, o que tem instigado à doutrina mais recente a, mesmo adotando as conceituações tracionais, considerar hipóteses de inaplicabilidade daqueles conceitos ou a observância desses desde que em concomitância com a ordem Constitucional atual.

Daí porque ter-se-á o intento de desenvolver o presente estudo com base no acolhimento das conceituações clássicas, mas sem que estas definições prejudiquem o tema posto, sempre atento ao direito pátrio, à evolução doutrinária e jurisprudencial.

Com o desenvolvimento do tema, testar-se-ão algumas hipóteses, visando com isso buscar uma conclusão sobre o problema lançado, a saber:

Hipótese n. 1 → se a Autarquia presta serviço público essencial e exige preço público ou tarifa de seus usuários, a título de contraprestação, então aplicar-se-á a exceção à imunidade recíproca prevista no art. 150, §3º, da Constituição Federal de 1988.

Hipótese n. 2 → se há prestação de serviço público por Autarquias e este é remunerado pelos usuários, tratando-se de serviço essencial e sem interesse lucrativo, então está respeitada a *mens legis* da norma constitucional do art. 150, §2º.

A fim de possibilitar o estabelecimento de uma solução entre as opostas conclusões às hipóteses apresentadas alhures, parte-se de uma análise das acepções que serão vastamente utilizadas no desenvolvimento deste trabalho, destacando-se o entendimento doutrinário construído a partir da interpretação, ora literal ora sistêmica, do Decreto n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, sua compatibilidade com a Constituição Federal de 1988 e as críticas lançadas pela doutrina administrativista.

Para além disso, será identificada a definição doutrinária de imunidade, com parte dos questionamentos quanto aos aspectos eleitos pela doutrinária tributarista para composição daquela definição, destacando-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, preciso na busca pela manutenção da “congruência lógica” (Carvalho, 2008, p. 310), e Aliomar Baleeiro, pontual na origem da imunidade e da imunidade recíproca, sendo a conjugação de seus ensinamentos a estrutura para a desmistificação da obscuridade na conceituação de isenção, imunidade tributária e hipótese de não incidência.

Todas essas questões são preliminares e, portanto, abordadas no capítulo segundo.

No capítulo terceiro serão analisados os argumentos jurídicos desenvolvidos pelos Contribuintes e, em alguns casos, pelos Auditores da Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos Procuradores da Fazenda Nacional, em relação a ambas as hipóteses apresentadas alhures, bem como o entendimento jurisprudencial – do C. Supremo Tribunal Federal e no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – que já se debruçaram sobre aquelas teses.

Encerrando o desenvolvimento do presente trabalho monográfico, será apresentada uma peculiaridade em relação à imunidade recíproca, assim como o entendimento da Suprema Corte sobre o ponto e será verificado a compatibilidade dessa jurisprudência com as conceituações doutrinárias adotadas durante o trabalho.

Doutrinariamente, a presente monografia ainda filiar-se-á a Paulo de Barros Carvalho – *Direito tributário, Linguagem e Método* e *Curso de Direito Tributário*. Na especialidade Direito Administrativo, destacar-se-á os posicionamentos de Marçal Justen

Filho – *Curso de Direito Administrativo* – e Hely Lopes Meirelles – *Direito Administrativo Brasileiro*.

Metodologicamente, adotar-se-á o critério bibliográfico e jurisprudencial, cuja técnica consistirá na reunião de documentação indireta, representada pela pesquisa documental de fonte primária, assim considerada como a jurisprudência de órgãos julgadores administrativos e judiciais, e *internet*. No que se refere às fontes pesquisadas, utilizar-se-á, aqui, o denominado sistema “autor-data”, seguindo a listagem bibliográfica ao final.

Para ao final, apresentarmos conclusão, na qual serão respondidas as questões suscitadas e será definido qual, dentre as hipóteses apresentadas, é aquele que entende aplicável ao tema do presente trabalho.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA E IMUNIDADE RECÍPROCA: ASPECTOS CONCEITUAIS

O presente capítulo tem por finalidade evidenciar, a partir da interpretação da legislação aplicável, do entendimento doutrinário e da jurisprudência, os institutos que serão analisados detidamente em capítulo subsequente, a fim de facilitar a compreensão da problemática apresentada e por se tratarem de definições que serão exaustivamente abordadas nos demais capítulos.

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA. ENTIDADES E COMPETÊNCIAS

Etimologicamente, “autarquia” decorre da junção dos termos *autós* (= próprio) e *arquia* (= comando, governo, direção) que, como observado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro citando José Cretella Júnior, significa “comando próprio, direção própria, autogoverno” (Di Pietro, 2013, p. 487).

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, em diversos dispositivos, faz alusão à “autarquia”, “sociedade de economia mista” e “empresa pública”, como se pode observar, *verbi gratia*, nos artigos 37, inciso XIX, e 150, §2º, *verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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. (BRASIL, Constituição, 1988).

E, apesar de nossa Constituição Federal de 1988 ser classificada em sua extensão como analítica, “cujos textos, reputados volumosos, detalhistas e inchados, dificultariam as interpretações atualizadoras, obrigando o constituinte derivado a sucessivos esforços de revisão” (Mendes, 2008, p.16), na quase totalidade das oportunidades, o Poder Constituinte originário utilizou conceitos e definições que não são retirados de seu próprio contexto, mas de legislação pretérita.

Essa é precisamente a situação presente em relação à conceituação de autarquias, fundações e sociedades de economia mista, uma vez que a Texto Maior não trouxe em seu corpo a definição dessas entidades integrantes da Administração Pública Indireta.

De fato, a definição entre Autarquias, Empresas Públicas ou de Sociedade de Economia Mista está expressamente prevista no art. 5º do Decreto-Lei n. 200 de 1967, de 25 de fevereiro de 1967, o qual dispõe sobre a estruturação da Administração Pública Federal, cujos preceitos aplicam-se, inequivocamente, igualmente às esferas Estadual, inclusive ao Distrito Federal, e Municipal. Referido dispositivo possui a seguinte redação:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969)

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969) (BRASIL, 1967)

A interpretação literal desse dispositivo implica no inquestionável reconhecimento de que uma Autarquia jamais poderia ser instituída para explorar atividade econômica, tendo em vista que tratar-se-ia de competência restrita às Empresas Públicas e às Sociedades de Economia Mista.

No entanto, além da atividade a ser desenvolvida, algumas ressalvas devem ser feitas quanto à análise da extensão daquela conceituação.

A primeira delas refere-se à própria eficácia normativa do Decreto-Lei n. 200, uma vez que (i) trata-se de ato normativo não mais previsto no sistema jurídico brasileiro – devendo-se rememorar que a Constituição Federal de 1988 limitou os atos normativos a emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias e leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, cujas regras de elaboração e alteração estão previstas na Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998 –; razão pela qual (ii) não teria eficácia normativa superior às Leis ordinárias e complementares, como cirurgicamente observado por Marçal Justen Filho, nos seguintes termos:

A disciplina Decreto-lei n. 200/67 quanto à estruturação da Administração Pública gera alguns equívocos. Costuma-se examinar a esquematização contida no diploma como se fosse uma solução final e imutável.

Mas não se esqueça que o Decreto-lei n. 200/67 não tem hierarquia normativa superior a nenhuma lei federal ordinária.

Até se pode reputar que a Constituição brasileira tenha incorporado algumas distinções delineadas no corpo do Decreto-lei n. 200/67. Assim, é inquestionável que a distinção entre Administração direta e indireta foi explicitamente referida pela Constituição, em várias passagens. Apenas para lembrar, o art. 37, *caput*, alude a ela. (FILHO, 2009, p. 178)

Com essa observação, outro aspecto que deve necessariamente ser esclarecido é que a Autarquia deve ser criada por lei, conforme previsto também no artigo 37, inciso XIX, da Constituição Federal, adquirindo personalidade jurídica própria a partir de sua publicação, dotada de autonomia administrativa, patrimonial e financeira em relação ao Ente Político (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que a criou.

Observadas todas as características, a Autarquia surge como *longa manus* do Ente a que está vinculada, o que redundará na afirmação de que esta entidade teria “praticamente as mesmas prerrogativas e sujeições da Administração Direta” (Di Pietro, 2013, p. 486), com a exceção da capacidade legislativa inerente às Pessoas Jurídicas da Administração Pública Direta – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

Ainda sobre a atribuição da qualidade de executor de ordens, ou *longa manus* em sua tradução literal, as Autarquias seriam destinadas à consecução de atividades inerentes ao Estado, diferenciando-se deste em razão dos “métodos operacionais de seus serviços, mas especializados e mais flexíveis que os da Administração centralizada” (Meirelles, 2014, p. 408).

Assim, em consonância com a definição constante no art. 5º, inciso I, do Decreto-Lei n. 200/67 alhures, a Autarquia teria por essência a execução de atividades inerentes à Administração Pública.

Porém, referido Decreto-Lei não trouxe em seu bojo a definição de “serviço público” de natureza essencial, relegando essa árdua tarefa à doutrina especializada, a qual, adianta-se, *icto oculi*, é atualmente unânime na restrição do desenvolvimento de atividade meramente econômica pelas Autarquias.

Isso porque, como precisamente observa Marçal Justen Filho, “O futuro poderá trazer a constatação de que a distinção entre entidades estatais prestadoras de serviço público e exploradoras de atividades econômicas retratou a situação jurídica existente em certo momento histórico.” (Filho, 2009, p. 205), sendo que, historicamente, as Autarquias chegaram a exercer atividades econômicas, mas que, a partir do Decreto-Lei n. 200/1967, essa situação

foi gradualmente alterada para adequação forma das entidades como Sociedades de Economia Mista ou Empresas públicas, como observado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *verbis*:

Costuma-se apontar outra falha no conceito legal de autarquia, pelo fato de fazer referência ao exercício de *‘atividades típicas da Administração Pública’*; alega-se que autarquias existem que prestam atividade econômica. A crítica é **parcialmente** procedente, porque o estudo da história das autarquias no direito brasileiro revela que muitas foram criadas para desempenhar atividade de natureza econômica, como as Caixas Econômicas e a Rede Ferroviária Federal. No entanto, essa fase parece estar superada, porque as chamadas autarquias econômicas foram sendo paulatinamente transformadas em pessoas jurídicas de direito privado, para funcionar como sociedades comerciais. (DI PIETRO, 2013, p. 489).

Essa limitação à atuação das Autarquias está constitucionalmente prevista no artigo 150, §3º (Brasil, Constituição, 1988), o qual, em síntese, veda a imunidade recíproca – instituto que será detalhado na sequência – quando há desenvolvimento de atividade econômica “regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”, até por respeito ao Princípio da Livre Iniciativa, fundamento da República (art. 1º da CF/88) e ao Princípio do Livre exercício da atividade econômica, este último estabelecido no parágrafo único do art. 170 da Carta Maior (Brasil, Constituição, 1988).

Aliás, crer-se que o Poder Constituinte Originário preocupou-se deveras com o desenvolvimento de atividades econômicas pelo Estado, tendo em vista o reconhecimento de que estas atividades não eram de sua titularidade, salvo em casos extraordinários – *verbi gratia* o previsto no art. 21, inciso XII, da Constituição Federal (Brasil, Constituição, 1988) – e “necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo” como previsto no artigo 173, caput, do Texto Maior (Brasil, Constituição, 1988), hipótese na qual a Empresa Pública ou Sociedade de economia mista sujeitar-se-á ao mesmo regime jurídico das empresas privadas (art. 173, §1º, da CF/88).

A partir dessas considerações, é evidente que o Ente Político não pode instituir uma Autarquia para o exercício de atividade tipicamente econômica, sendo, portanto, apenas “encarregada de promover a satisfação de necessidades coletivas essenciais, cujas características exigem a atuação de uma pessoa do direito público.” (Filho, 2009, p. 218).

Hely Lopes Meirelles assim se pronunciou sobre o objetivo de uma Autarquia, *litteris*:

A autarquia é forma de descentralização, através da personificação de um *serviço* retirado da Administração descentralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado *serviço público típico*, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. Para estas, a solução correta é a outorga às empresas governamentais criadas para esse fim, ou sua delegação a empresas privadas, mediante concessão ou permissão. Serviços de interesse coletivo, mas não exclusivos do Estado, principalmente nas áreas de saúde, ensino, cultura, meio ambiente e pesquisa científica e tecnológica, podem ser delegados a entidades

particulares, para esse fim qualificadas como *organizações sociais* (Lei 9.637, de 15.5.98). (MEIRELLES, 2014, p. 407).

Diante dessas considerações, inequívoca a vedação constitucional do desenvolvimento de atividade econômica, aqui entendida como aquela cujo objetivo precípua é a geração e acúmulo de riqueza (lucro), por Autarquia porque “Se o Estado deliberar exercer diretamente atividades econômicas propriamente ditas, não poderá fazê-lo por meio de uma autarquia” (Filho, 2009, p. 183), mas através dos instrumentos constitucionalmente previstos para esse fim, quais sejam, a Empresa Pública e a Sociedade de Economia Mista.

2.2 A IMUNIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O conceito de imunidade não é tema pacífico, ante a ausência de definição normativa no sistema jurídico nacional, o que permite o seu desenvolvimento pela doutrina, gerando divergências principalmente em razão da busca pela manutenção da congruência lógica com os demais institutos e posicionamentos adotados.

Historicamente, observa Aliomar Baleeiro, a imunidade “refere-se a princípio constitucional básico das Federações – imunidade fiscal recíproca entre as Pessoas de Direito Público Interno, que as compõem” (Baleeiro, 1999, p. 120), tendo origem “famoso julgado *Ms. Culloch vs Maryland*, de 1819” (idem).

Paulo de Barros Carvalho define a regra de imunidade nos seguintes termos:

Ao coordenar as ponderações que até aqui expusemos, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. É mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo, atentos, porém, às próprias críticas que aduzimos páginas atrás, a fim de que não venhamos, por um tropeço metodológico, nelas nos enredar. Recortemos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibí-la como *a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, 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*. (CARVALHO, 2008, p. 341)

A imunidade tributária seria, portanto, uma expressa vedação constitucional ao exercício da competência tributária – capacidade de legislar sobre a matéria tributária – por qualquer dos entes federados, em relação a determinados fatos e pessoas. Segundo Hugo de Brito Machado, seria o “*princípio da competência* [que] é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada” (Machado, 2009, p. 40).

Deve ser entendida como regra de competência, ou seja, regras que impedem a liberdade legislativa (Carvalho, 2008, p. 330), por manifesta ausência de sua outorga pelo

Constituinte – *verbi gratia*, art. 150, VI, e art. 155, X, “a”, da CF/88 –, e não simplesmente regras de estrutura, assim entendidas aquelas que criam os procedimentos para edição de novas regras a partir do pleno exercício da competência legislativa tributária.

Nesse cenário, é desnecessário perquirir se a imunidade exclui ou suprime a competência, já que se entende que essas normas “incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político” (Carvalho, 2008, p. 330).

Salutar, no ponto, o entendimento de José Souto Maior Borges, *verbis*:

A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competências tributárias, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada. (BORGES, José Souto Maior *apud* CARVALHO, 2008, p. 315)

A imunidade é, portanto, regra de competência que sequer há de se cogitar qualquer procedimento para eventual processo legislativo que aborde o tema. E por esse motivo é que se entende que as normas constitucionais que veiculam as imunidades prescindem de regulamentação infraconstitucional, sendo retórica a questão: imunidade equivale à inexistência de competência tributária.

O imediatismo de aplicação da norma de imunidade também implica no reconhecimento de que o critério constitucionalmente estabelecido não pode ser modificado, adequado ou interpretado pelo aplicador do direito, sob pena de desvirtuar-lhe, como observado por Misabel Derzi, *in* nota de atualizações Direito Tributário Brasileiro (Baleeiro, 1999), nos seguintes excertos:

Podemos concluir, então, que a presunção ou critério de preferência adotado pela Constituição, entre muitos possíveis ou prováveis, como elemento intelectual que preside a regra da imunidade, não pode ser discutido ou contraditado. Mesmo que fosse outro o critério de preferência adotado, como por exemplo apenas distribuir receita entre os Estados – o que evidentemente não se justificaria pelos antecedentes históricos dos impostos únicos – também não poderia ser discutido ou contraditado, com a adoção de um outro critério ou de uma outra solução normativa feita pelo intérprete, para criarem-se limites e condicionamentos inexistentes na norma imunitória. Pretensas distorções econômicas e outros desvios políticos decorrentes da aplicação da norma, sequer previstos pela Constituição, não podem substituir o critério de preferência adotado, amplo e ilimitado, que é o critério jurídico transformador da realidade, a decisão feita na norma. Em caso contrário, teremos o arbítrio, a insegurança e a incerteza, pela substituição do querer constitucional, por um outro querer qualquer. (Baleeiro *at.* Misabel Derzi, 1999, p. 401)

É de se destacar que, em virtude da definição de Paulo de Barros Carvalho sobre a regra de imunidade, rejeita-se outras definições no sentido de que tratar-se-ia de hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, uma vez que, insista-se, se não houve outorga de competência tributária ao ente político, não seria possível instituir norma que previsse a

não-incidência de tributo, bem como por questões semânticas, “ao predicar o disparate de admitir-se a *incidência* de regra que não *incida*” (Carvalho, 2008, p. 318).

Igualmente pela ausência de competência legislativa é que se afasta a definição de que a imunidade seria uma exclusão do poder tributário ou da competência tributária, acrescentado que, como observado por Paulo de Barros, “a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram” (Carvalho, 2008, p. 315).

Por fim, cumpre esclarecer que, atualmente, não se mostra lógica a interpretação restritiva de que apenas estariam abrangidos pelo instituto da imunidade os impostos, expressão constante na Constituição Federal de 1967 (Baleeiro, 1999, p. 121) e, com atecnicidade, reproduzida no art. 150, inciso IV, da atual Carta Maior, conforme esclarecido por Baleeiro e por Paulo de Barros Carvalho:

Em comentário ligeiro, Aliomar Baleeiro evoca a lembrança de que o ‘dispositivo, que aparece em todas as Constituições desde a de 1981, refere-se a tributo e, portanto, compreende, por definição legal e não apenas teórica, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria’ [BALEEIRO *apud* CARVALHO, 2008, p. 320] [...]

[...] Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva (CARVALHO, 2008, p. 321/322).

No mesmo sentido é o esclarecimento de Hugo de Brito Machado, ao observar que, “não obstante esteja expressa, no art. 150, inciso VI, da vigente Constituição Federal, apenas em relação aos *impostos*, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos” (Machado, 2009, p. 287).

Diante desses fundamentos, sequer seria possível a revogação de qualquer imunidade por Emenda Constitucional, eis que seria à equivalente modificação das competências já atribuídas (e igualmente daquelas proibidas pela imunidade). Defende-se que todas as imunidades são cláusulas pétreas, eis que (i) impedem o exercício da competência tributária; e (ii) asseguram aos contribuintes o direito constitucional (adquirido) de não se submeterem à determina exação, razão pela qual devem ser lidas como se inclusas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, Constituição, 1988).

2.3 A IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, §2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A partir da definição de imunidade tributária, a conceituação da imunidade recíproca é decorrência lógica da proteção ao Pacto Federativo “para evitar pressões políticas

entre entes federados” (Brasil, STF, 2010), estando essa regra constitucionalmente prevista no artigo 150, §2º, o qual assim dispõe:

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;

§ 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. (BRASIL, STF, 1988)

No entanto, a questão deve ser analisada com parcimônia.

A interpretação literal e desavisada do supracitado art. 150, inciso IV, alínea “a” pode implicar no reconhecimento de que todo e qualquer patrimônio, renda e serviços dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estariam abrangidos pela imunidade recíproca (Baleeiro, 1999, p. 130), sem restrições.

Contudo, como cirurgicamente já observado pelo C. Supremo Tribunal Federal, “somente as materialidades ligadas inexoravelmente ao exercício de funções estatais e de estritos serviços públicos estão abrangidas pelo exercício” (Brasil, STF, 2010).

Isso porque aquela primeira interpretação (literal) não guarda correlação com a *mens legis* da Constituição Federal, tendo em vista que se buscou tão somente possibilitar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a consecução de seus objetivos – dentre eles a prestação de serviços públicos – e não o exercício de atividade econômica com benefícios não extensíveis aos particulares, até por observância à Livre Iniciativa, um dos fundamentos da República (art. 1º da Constituição Federal), e pelos demais fundamentos já apresentados no capítulo anterior (v.g. art. 173, §1º, da CF/88).

Daí o porquê de Aliomar Baleeiro ter buscado demonstrar que imunidade tributária deveria ser aplicada apenas àqueles patrimônio, renda e serviço dos Entes Políticos que foram efetivamente destinados à sua finalidade precípua, que não é econômica. Confira-se:

[...] A totalidade dos bens, inclusive direitos subjetivos, constitui o *patrimônio*, a universalidade das coisas do titular delas, *universitas rerum*, que a CF quer imune dos impostos de qualquer outra Pessoa de Direito Público [...]

Rendas não são apenas os tributos, mas também quaisquer outras.

Serviços são os públicos, segundo a noção que deles dá o Direito Administrativo (ver Baleeiro, *Clínica Fiscal*, 1958, pp. 151e segs.), a propósito de várias acepções em que a Constituição de 1946 emprega a locução *serviços públicos*: quaisquer organizações de pessoal, material, sob a responsabilidade dos poderes de Pessoa de Direito Público Interno, para desempenho de funções e atribuições de sua competência, enfim, todos os meios de operação dessas Pessoas de Direito Público,

sob várias modalidades, para realização dos fins que a Constituição, expressa ou implicitamente lhes comete. (BALEIRO, 1999, p. 130).

Afasta aquela interpretação literal, a doutrina confirmou ser até mesmo implícito o reconhecimento da imunidade recíproca “como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal” (Carvalho, 2008, p. 348), sob pena de evidente “contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades” (idem) e, ao mesmo tempo, outorgar competência tributária sobre patrimônio, renda e serviços dos demais entes.

É dizer que, especificamente em relação à previsão do parágrafo segundo atinente às Autarquias e Fundações – já que as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia mista equiparam-se a pessoas jurídicas de direito privado para fins tributários –, a comprovação de que as receitas auferidas (patrimônio e renda) decorrem exclusivamente da consecução de seus objetivos legalmente estabelecidos, seria suficiente, *per si*, para a observância da regra da imunidade recíproca.

Como observado pelo Exmo. Ministro Joaquim Barbosa, em voto apresentado no Recurso Extraordinário (RE) n. 599.176, publicado em 30.10.2014, o C. Supremo Tribunal tem entendimento cristalino no sentido de “a imunidade tributária recíproca é um instrumento de calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de pressões econômicas projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas” (Brasil, STF, 2014) de outro Ente Político.

Nesse mesmo sentido são diversos os precedentes daquela Corte Suprema, mas a questão é detalhadamente exposta por Jose Cretella Junior, nos seguintes termos, *verbis*:

A autarquia e, pois, a fundação pública, espécie daquele gênero, é imune a impostos. A União não pode instituir imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais; o Estado-membro não pode instituir imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais; O Município não institui imposto sobre (a) autarquias federais, (b) autarquias estaduais, (c) autarquias municipais.

Toda autarquia, no Direito Brasileiro, é imune a tributos, quer se trate de autarquia-fundação, quer de autarquia corporação. “Autarquia” é o mesmo que ‘serviço público descentralizado’. Autarquia é ‘pessoa jurídica pública de índole administrativa, criada pela União, pelo Estado ou pelo Município. Ou: ‘é personalização de determinado tipo de serviço público’.

A União é a ‘entidade maior’, a entidade matriz criadora. A ‘entidade menor’ herda as prerrogativas e privilégios da ‘entidade maior’. A autarquia federal, como a estadual e a municipal, ao serem criadas, não se desvinculam totalmente da pessoa jurídica pública matriz, porque continua a ela vinculada pelo cordão umbilical da tutela administrativa. Logo, pessoa jurídica criadora e pessoa autárquica criada, em cada esfera, formam um todo, identificando-se, integrando-se, pelo que, ao descentralizar-se, a autarquia transporta consigo, congenitamente, ‘por herança’, a imunidade tributária, privilégio da entidade criadora.

Tributar a autarquia é o mesmo que tributar o ente político.

[...]

Todos os meios materiais pertencentes à autarquia e que lhe constituem o patrimônio são imunes a impostos. Do mesmo modo as rendas, isto é, as quantias de dinheiro que entram para os cofres da autarquia, em decorrência de serviços prestados, ou de qualquer outra proveniência, são imunes a tributos. (JUNIOR, 1993, p. 3563)

A partir desses esclarecimentos, é precisa a afirmação de que, advindo das finalidades essenciais, à renda, aos serviços e ao patrimônio das Pessoas Jurídicas de Direito Público, Administração Pública Direta e Indireta, aplica-se a imunidade (recíproca) mesmo que não estivesse expressamente disposta no artigo 150, inciso IV, alínea “a” ou ainda que sem o detalhamento no parágrafo segundo em relação às Autarquias e Fundações Públicas.

2.4 IMUNIDADE. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. BREVES CONSIDERAÇÕES

Para fins de esclarecimento e clareza na utilização dos institutos nos capítulos subsequentes, cumpre diferenciar os institutos da isenção e da não-incidência tributária da Imunidade alhures definida.

Inicialmente, ressalta-se ser evidente que o presente subitem não pretende esgotar as discussões sobre cada um desses institutos jurídicos ou abordar exhaustivamente os métodos que os juristas utilizam para afirmar o conceito que atribui. Ao contrário, proceder-se-á a breves considerações para apontar, desde logo, a definição que será adotada neste trabalho.

O instituto da não-incidência tributária, a despeito de parte da doutrina lhe atribuir o viés constitucional para definir imunidade – como visto acima e criticado por Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2008, p. 317/318) – é, em verdade, uma exclusão deliberada de determinados fatos, ocorridos no mundo fenomênico, do exercício da competência tributária.

Isto é, enquanto na imunidade inexistente outorga de competência tributária para que o ente político opte em exercer ou não a competência legislativa para fins tributários, na não-incidência inexistente a previsão legal (hipótese de incidência) que atribua efeitos jurídicos tributários aos fatos ocorridos, razão pela qual não surge a obrigação tributária.

Em outros termos, a não-incidência tributária ocorre quando, apesar da outorga de competência tributária, o Ente Político deixa de exercê-la. Paulo de Barros esclarece esse instituto, *verbis*:

Há, porém, outra porção de significado que muitas vezes aparece colorindo o verbo incidir, na linguagem da Ciência do Direito: é aquele que denota o surgimento da obrigação tributária, no preciso instante em que se deu a realização do fato jurídico. Na sentença ocorreu o pressuposto de fato e nasceu a obrigação tributária vemos consubstanciada a fenomenologia da incidência. E foi com tal carga significativa que certos autores empregaram a dicção não-incidência, onde o não prefixo muda a valência proposicional, de tal forma que poderíamos enunciá-la assim: inexistiu fato

sotoposto à norma tributária, razão pela qual não se instalou o vínculo obrigacional (CARVALHO, 2008, p. 318).

A seu turno, a isenção é norma que se sobrepõe (mutila) à regra de incidência tributária, impedindo que sejam irradiados os efeitos próprios da incidência tributária, sendo que esta última, segundo Alfredo Augusto Becker, ocorre “tôda vez que acontecerem os fatos que realizam a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação (que prescreve o pagamento do tributo)” (Becker, 1972, p. 275).

Quer dizer, a regra de isenção pode ser definida como norma de incidência jurídica negativa ou regra não-juridicizante, como definido por Alfredo Augusto Becker, nos seguintes termos, *litteris*:

Regra não-juridicizante: quando a incidência da regra jurídica não juridiciza a hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência já é fato jurídico, a incidência não o desconstitui (não o desjuridiciza), nem lhe acrescenta ou reduz efeitos jurídicos. Esta incidência tem, como única consequência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existia no mundo jurídico. Se o fato não era jurídico, ela índice justamente para vedar sua entrada no mundo jurídico. Se ele já era fato jurídico, ela incide para permanecer inalterada a sua juridicidade ou seus efeitos jurídicos (BECKER, 1972, p. 275)

Não há, portanto, tecnicismo na utilização dos substantivos “imunidade”, “isenção” e “não-incidência” como se sinônimos fossem, sendo tal esclarecimento necessário para que, no desenvolvimento deste trabalho monográfico, as expressões não gerem interpretações temerárias quanto ao tema que se propôs e para que não gerem soluções equivocadas às hipóteses definidas no capítulo primário.

3 A IMUNIDADE RECÍPROCA SOBRE AS RECEITAS AUFERIDAS POR AUTARQUIA NO EXERCÍCIO DE SERVIÇO PÚBLICO REMUNERADO

No capítulo 2 acima, buscou-se esclarecer os critérios de definição legal e doutrinária de Autarquia, sendo que, para fins deste trabalho monográfico, adotar-se-á o entendimento unânime da doutrina, *verbis*:

[...] ao assinalar as características das entidades autárquicas, ou seja, a sua *criação por lei específica com personalidade de Direito Público, patrimônio próprio, capacidade de autoadministração sob controle estatal e desempenho de atribuições públicas típicas*. Sem a conjugação desses elementos não há *autarquia*. (MEIRELLES, 2014, p. 407)

A questão que se põe, portanto, consiste em saber se (i) à Autarquia que presta serviço público, mediante a contraprestação de seus usuários – por meio de preço público ou tarifa –, é extensível a imunidade recíproca prevista no art. 150, §2º, da Constituição Federal; ou (ii) se aquela contraprestação pecuniária seria suficiente para desqualificar a prestação de serviços para desenvolvimento de atividade econômica e, com isso, aplicar-se-ia a exceção à imunidade recíproca prevista no §3º do art. 150 da CF/88?

3.1 O SERVIÇO PÚBLICO DESCENTRALIZADO E A CONTRAPRESTAÇÃO

A solução desse questionamento é divergente tanto no âmbito administrativo – junto às Delegacias da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – quanto no âmbito do Poder Judiciário, sendo que, em sua imensa maioria, a resolução demandou a análise da natureza jurídica e do conceito de “serviço público descentralizado” (Di Pietro, 2013, p. 490).

Segundo José Afonso da Silva, *litteris*:

O serviço público é, por natureza, estatal. Tem como titular uma entidade pública. Por conseguinte, fica sempre sob o regime jurídico de direito público. O que, portanto, se tem que destacar aqui e agora é que não cabe titularidade privada nem mesmo sobre os serviços públicos de conteúdo econômico, como são, por exemplo, aqueles referidos no art. 21, XI e XII [...]

O modo de gestão desses serviços públicos, entre outros, não só de competência da União, mas também dos Estados, Distrito Federal e Municípios, entre no regime da discricionariedade organizativa, ou seja, cabe à Administração escolher se o faz diretamente, ou por delegação a uma empresa estatal (pública ou de economia mista), ou por concessão (autorização ou permissa) a uma empresa privada. (SILVA, 2002, p. 777).

Já Marçal Justen Filho afirma que a “autarquia, por sua vez, é encarregada de promover a satisfação de necessidades coletivas essenciais, cujas características exigem a atuação de uma pessoa do direito público” (Filho, 2009, p. 218), com a ressalva de que “não é

possível a autarquia exercer diretamente atividades subordinadas ao regime de direito privado, tal como exploração econômica” (idem, p. 183).

Assim, entende-se por serviço público “todo aquele em que o Poder Público transfere sua titularidade ou, simplesmente, sua execução, por *outorga* ou *delegação*, a autarquias” (Meirelles, 2014, p. 404), o que significa na transferência de um serviço outrora centralizado no Poder Público para uma entidade criada por Lei, que especificará o serviço a ser desenvolvido.

Não se pode jamais perder no horizonte que o serviço outorgado à Autarquia deve – necessariamente – ter natureza essencial, sob pena de configurar exploração de atividade econômica, sendo que essa sutil “diferença reside tanto no grau de essencialidade das necessidades a serem atendidas, como nas características da atividade adequada a atendê-las” (Filho, 2009, p. 219).

O questionamento seguinte seria quais seriam os serviços públicos essenciais? É uma questão que não apresenta uma resposta única ou correta, mas que, para os fins deste trabalho, pode encontrar resposta no artigo 10 da Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989, a qual dispõe sobre o exercício do direito de greve, mas apresenta um rol *exemplificativo* de quais seriam os serviços essenciais. Confira-se:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:

- I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
- II - assistência médica e hospitalar;
- III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos;
- IV - funerários;
- V - transporte coletivo;
- VI - captação e tratamento de esgoto e lixo;
- VII - telecomunicações;
- VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares;
- IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais;
- X - controle de tráfego aéreo;
- XI compensação bancária.

Para esses serviços e outros que a Constituição Federal outorgue competência exclusiva ou privativa aos Entes Políticos para sua exploração, *verbi gratia* o já mencionado art. 21, incisos XI, XII e XXIII, seria possível a outorga de sua execução às Autarquias.

Outro ponto que deve ser sanado, a fim de que se possa responder àquele questionamento inicial, é a questão da contraprestação pecuniária do usuário à Autarquia que presta o serviço público descentralizado.

Para Hugo de Brito Machado, a existência de pagamento dos usuários pelo serviço prestado por Autarquia seria, *per si*, suficiente para afastar a imunidade recíproca, por considerar configurado o desenvolvimento de atividade econômica, sendo, a seu ver, acertada a exceção trazida no art. 150, §3º, da Constituição Federal, a fim de evitar tratamento especial ao Estado e que não seria extensível ao particular, *verbis*:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.

Pode-se argumentar, é certo, que a expressão *ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não há de se perquirir a respeito da natureza da atividade. Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal. (MACHADO, 2009, p. 285/286).

Tal entendimento mostra-se congruente, obviamente, na medida em que decorre de interpretação literal – da qual se discorda, como adiantado no capítulo 2 acima – do art. 150, §3º, da Constituição alhures.

Esse entendimento também tem sido utilizado pelos Auditores da Receita Federal do Brasil em casos de Autarquias que exerciam, aos olhos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, atividades econômicas atinentes à distribuição de energia elétrica, fornecimento de água e tratamento de esgoto, exatamente porque haveria o pagamento de tarifa dos usuários em contraprestação aos serviços públicos prestados no regime facultativo.

Exemplos podem ser observados no Acórdão n. 18-12.634, proferida pela Egrégia Primeira Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS, e o Acórdão n. 107-08.768, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em 18.10.2006, o qual restou assim ementado:

PERÍCIA/DILIGÊNCIA — PRESCINDIBILIDADE - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. (Acórdão n° 107- 05.820 no Recurso n° 111.354)

IRPJ/CSLL/PIS E COFINS — PESSOA JURÍDICA CRIADA COMO AUTARQUIA MUNICIPAL PARA EXECUTAR, POR CONCESSÃO, SERVIÇO PÚBLICO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO — NATUREZA JURÍDICA DE FATO — SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA — O exercício pelo município, mediante concessão, de serviço público de competência da União, com cobrança de tarifas e nas mesmas condições aplicáveis a empreendimentos privados não está abrigado pela imunidade constitucional. (BRASIL, CARF, 2006)

Icto oculi, não se comunga o entendimento acima, de que a simples cobrança de tarifas pela Autarquia seria suficiente para descaracterizar a prestação de serviço público para exercício de atividade econômica.

Aliomar Baleeiro já ponderava, em meados da década de setenta, os riscos de focar a análise tributária na qualificação legal da pessoa jurídica desenvolvedora da atividade – se autarquia, sociedade de economia mista ou empresa pública, como esclarecido no subitem 2.1 alhures – e não no fato gerador tributário, com enfoque na natureza da atividade desenvolvida, como se observa no trecho abaixo:

O critério de interpretação aqui defendido reduz a extrema simplicidade a disputa em torno do regime fiscal das autarquias e sociedades de economia mista. Não há que se distinguir entre a autarquia e o Governo, que a institua, mas, precipuamente, se o fato gerador do imposto provém dos serviços públicos e das atividades de competência governamental, ou se apenas é operação de negócio de todo compatível com a empresa privada. (BALEIRO, 1974, p. 134)

Com efeito, a cobrança de tarifa – ou mesmo de preço público –, isoladamente, por Autarquia que presta serviço público descentralizado não tem, com a máxima vênia ao entendimento contrário exposto acima, a extensão que lhe pretendeu dar a Receita Federal nos precedentes invocados, haja vista a manifesta impossibilidade de se presumir (ficção legal) que aquela contraprestação necessariamente equivalerá à obtenção de lucro (acréscimo patrimonial) – para o que seria inconstitucional a utilização de uma Autarquia – em favor do Ente Político vinculado.

Essa presunção, contudo, não pode prevalecer, sob pena de serem exigidos créditos tributários economicamente existentes, mas cujo fato gerado é desprovido de efeitos jurídicos. Quanto ao termo “ficção legal”, cumpre observar a valiosa lição Augusto Becker, *in verbis*:

A regra jurídica cria uma *presunção legal* quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *provável* em virtude da correlação natural da existência entre êstes dois fatores.

A regra jurídica cria uma *ficção legal* quando, baseando-se no fato reconhecido cuja existência é certa, impõe a *certeza jurídica* da existência do fato desconhecido cuja existência é *improvável* (ou falsa) porque *falta* correlação natural de existência entre estes dois fatos. (BECKER, 1972, p. 464).

Veja-se que uma análise da situação concreta poderia perfeitamente demonstrar que, em verdade, aquela receita decorrente da contraprestação foi revertida em benefício da entidade e para melhorias no serviço prestado. Aliás, por meio dessa receita é que se tornaria viável a prestação de serviço descentralizado pelo Estado, uma vez que os custos do serviço público estariam sendo repartidos com a sociedade, na exata proporção da demanda individual, o que não ocorreria – como observado no capítulo dois – se a atividade fosse desenvolvida por Empresas Públicas ou Sociedades de economia mista.

Esse entendimento é corroborado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o art. 150, §3º, da Constituição Federal e interpretar sua aplicabilidade a Autarquia que prestava serviço público de fornecimento de água e tratamento de esgoto, e adotado pelo em âmbito administrativo, confirmam-se os excertos abaixo:

No caso em exame, a cobrança de tarifas é irrelevante (cf. os precedentes relativos à Empresa Brasileira de Correios e Telegráfos – ECT, e.g., a ACO 959, rel. min. Menezes Direito, Pleno, *DJe 088 16.05.2008* e à Companhia Docas do Estado de São Paulo, Codesp – e.g. o RE 253.394, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 11.04.2003). (BRASIL, STF, 2010).

Importante ressaltar que o referido julgado do Supremo Tribunal Federal trata do serviço público de água e esgoto, remunerado e prestado por autarquia. Ou seja, não existe a discussão de ser serviço próprio ou não do ente que a criou. Sobre o ponto central discutido no julgado do Supremo Tribunal Federal, como já decidido por este Conselho, a cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não altera a condição necessária ao reconhecimento da imunidade. Desta forma, tal acusação para a desqualificação da imunidade resta, a meu ver, insuficiente.

A cobrança de tarifas, por si só, na implica em característica suficiente a atividade como econômica. Isto porque, a cobrança de tarifa pode servir tanto para que o Estado, por meio de empresa pública, obtenha lucro a permitir um acréscimo patrimonial, quanto para que a prestação do serviço público se torne viável a custos razoáveis para a sociedade. (BRASIL, CARF, 2011)

No mesmo sentido entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF que, em embargos de declaração no Processo Administrativo n. 13656.001073/2004-98 – Acórdão n. 9101-001.883, julgado em 19.03.2014 –, adequou o acórdão proferido anteriormente para segregar as receitas auferidas em razão do exercício de serviço público essencial, abarcadas pela imunidade recíproca, e aquelas advindas do desenvolvimento de atividade empresarial, sujeitas à tributação, *litteris*:

Quaisquer ingressos auferidos na condição de *longa manus* do Estado, que são totalmente reinvestidos nas obras ou serviços de eletricidade por força do artigo 4º da Lei nº 2.547/77 do Município de Poços de Caldas, são protegidos pela imunidade, além de não representarem qualquer acréscimo patrimonial. Significa dizer que tais recursos não são disponíveis à Embargante, não se caracterizando atividade econômica ou disponibilidade.

Por outro lado, aos resultados positivos obtidos em outras atividades econômicas desenvolvidas pela embargante que podem ser a ela disponibilizados, porquanto se revestem em tese da mesma natureza e função que as receitas auferidas por uma empresa privada, é aplicável a regra do artigo 150, §3º da Constituição Federal.

Ante o exposto, CONHEÇO dos embargos e dou-lhes PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a contradição e consequente omissão incorrida no acórdão embargado, ratificando e retificando o acórdão recorrido para votar no sentido de que os ingressos auferidos na condição de *longa manus* do Estado, por não serem disponíveis e não se tratar de atividade econômica, estão abrangidos pela imunidade tributária, devendo submeter-se à tributação as receitas relacionadas às participações em outras empresas, auferidas pela embargante. (BRASIL, CARF, 2014)

Cumprе ressaltar, ainda, que o C. STF e a Câmara Superior do CARF entenderam prescindível a verificação da titularidade do serviço público outorgado à Autarquia, quer dizer, na hipótese de a competência para execução do serviço público ser de um Ente Político (v.g. União) e este conceder a outro Ente (v.g. Município) que, a seu turno, transfere à sua Autarquia a sua consecução.

Isso porque se entendeu que a situação seria de desdobramento (descentralização) do próprio Município, haja vista que a Autarquia o integra, a despeito de gozar de autonomia financeira, patrimonial e administrativa, razão pela qual o julgado concluiu que “a prestação de serviço por um ente federado, pela concessão de outro ente federado, por si só, não retira a sua característica de serviço público” (Brasil, CARF, 2011).

Assim, *data maxima venia*, não merece prosperar a presunção de que a mera exigência de contraprestação dos usuários à prestação de serviço público por Autarquias é suficiente para implicar na requalificação jurídica do serviço para a exploração de atividade econômica e, conseqüentemente, o afastamento da imunidade recíproca.

3.2 OS REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS AUTARQUIAS. O LUCRO E A SUA DISTRIBUIÇÃO

Afastada aquela presunção quanto à contraprestação e à facultatividade da contratação do serviço público descentralizado a ser prestado por Autarquia, é imprescindível aprofundar o exame da possibilidade de se estender a imunidade recíproca, prevista no art. 150, §2º, da CF/88, às entidades autárquicas que, a despeito de prestarem serviços públicos com viés econômico (contraprestação), não têm qualquer interesse lucrativo e mantêm-se adstritas às suas *finalidades essenciais*, conforme prevê a parte final do dispositivo, confira-se.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

§ 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.

Nessa senda, mister é considerar o entendimento proferido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, no mencionado Agravo Regimental no RE n. 399.307/MG, no qual o Exmo. Relator, Ministro Joaquim Barbosa, pontua quais os requisitos devem ser observados para que se possa concluir se deve ou não ser estendida a imunidade recíproca a uma determinada autarquia, *verbis*:

Portanto, é aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais:

- 1) Não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva);
- 2) Não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência) (BRASIL, STF, 2010)

Colhe-se do voto de Sua Excelência os seguintes excertos, seguidos da ementa do julgado:

Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, (i) para evitar pressões políticas entre entes federados ou (ii) para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza.

Para proteger o pacto federativo, a norma de imunidade define negativamente a competência tributária dos entes federados. Como proteção de um ente federado é feita em detrimento do direito fundamental de outro ente federado à tributação, somente as materialidades ligadas inexoravelmente ao exercício de funções estatais e de estritos serviços públicos estão abrangidos pelo benefício. Em suma sociedade caracterizada pela livre-iniciativa de mercado e pela concorrência, as atividades de exploração econômica denotam inequívocos signos presuntivos de riqueza, e, portanto, não escapam à tributação pela circunstância de serem desempenhadas pelo Estado em qualquer de suas manifestações. (Trechos do voto).

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. 2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). 3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento. (BRASIL, STF, 2010)

O primeiro requisito estabelecido por S. Exa. – ausência de interesse em acréscimo patrimonial, o que culminaria na inexistência de capacidade contributiva – merece

especial atenção neste capítulo, já que o segundo requisito foi analisado no subitem 3.2 alhures.

A capacidade contributiva é *princípio* norteador do sistema tributário nacional, sendo importante lembrar que, *verbis*:

utiliza-se a palavra “princípio” para denotar as regras de que falamos [preceitos fortemente empregados de valor], mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma (CARVALHO, 2007, p. 159).

E aquela ideia central, aqui analisada como “capacidade contributiva absoluta ou objetiva” (Carvalho, 2007, p. 183), está expresso no art. 145, §1º, da Constituição Federal, estando diretamente associado ao princípio da personalização (pessoalidade e isonomia), que reflete “Aquele brocardo quer de cada um o tributo adequado à sua capacidade contributiva ou capacidade econômica, traduzindo aplicação do milenar princípio *sum cuique tribuere*” (Torres citado por Amaro, 2010, p. 161). É, ainda, explicado por Luciano Amaro nos seguintes termos:

O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais. (AMARO, 2010, p. 163)

Já Humberto Ávila entende que esse princípio da igualdade, a que se refere Luciano Amaro, tem uma vertente na própria concretização do pacto federativo, pois a tributação uniforme em todo o território nacional evitaria “distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro” (Ávila, 2012, p. 431).

Aliás, como já ressaltado no subitem 2.3 acima, o C. STF entendeu que a própria Imunidade Recíproca visa à proteção do Pacto Federativo, “(i) para evitar pressões políticas entre entes federados ou (ii) para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza” (Brasil, STF, 2010).

A finalizar a questão, Alfredo Augusto Becker que sintetiza os argumentos sobre o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos:

O princípio da capacidade contributiva é o corolário (tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam) do fundamentalíssimo *Princípio da Igualdade* que rege a contínua integração ou desintegração atômica do Estado. Capacidade contributiva é sinônimo de Justiça Tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma *genuína regra de Direito Natural*. (BECKER, 1972, p. 447).

Com essas observações, pode-se afirmar que a imunidade prevista no art. 150, §2º, da Constituição Federal é extensível às autarquias se comprovada a conjugação dos

requisitos legais, constitucionais e, ainda, não houver qualquer forma de distribuição de lucro (ou superávit) ou desempenho de atividade tipicamente econômica, sob pena de se verificar a capacidade contributiva da entidade autárquica.

Relembre-se que este foi exatamente o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que, nos termos do Acórdão n. 9101-001.883, julgado em 19.03.2014 (Brasil, CARF, 2014), reconheceu o entendimento firmado pelo C. STF no referido RE 399.307 (Brasil, STF, 2010) e determinou a segregação das receitas que foram auferidas pela Autarquia no exercício de atividades estranhas ao seu objeto social e que, conseqüentemente, poderiam gerar lucro tributável e rendimentos que poderiam ser revertidos em receita ao Ente Político ligado à entidade, *verbis*:

Ante o exposto, CONHEÇO dos embargos e dou-lhes PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a contradição e conseqüente omissão incorrida no acórdão embargado, ratificando e retificando o acórdão recorrido para votar no sentido de que os ingressos auferidos na condição de *longa manus* do Estado, por não serem disponíveis e não se tratar de atividade econômica, estão abrangidos pela imunidade tributária, devendo submeter-se à tributação as receitas relacionadas às participações em outras empresas, auferidas pela embargante. (BRASIL, CARF, 2014)

Isso porque, não preenchidos os requisitos estabelecidos pelo C. STF, sintetizados pelo Exmo. Ministro Joaquim Barbosa (Brasil, STF, 2010), e quaisquer outros estabelecidos na Lei instituidora da Autarquia, estaríamos diante de uma entidade que, apesar de dotada de personalidade jurídica de direito público, não estaria revestida constitucionalmente na condição de *longa manus* do ente político.

Conseqüentemente, esta pessoa jurídica revestida das formalidades de Autarquia estaria, materialmente, exercendo atividade econômica com a tentativa desvirtuada de auferir benefícios patrimoniais que não seriam extensíveis às demais empresas (públicas e/ou privadas) que desenvolvessem aquela mesma atividade empresária.

Ora, nessa situação, torna-se manifestamente inconstitucional estender à uma Autarquia, nessa situação, a imunidade recíproca prevista no art. 150, §2º, da Constituição Federal.

Com efeito, a situação apresentada é diametralmente oposta tanto ao julgamento do C. STF (RE 399.307) quanto no precedente da E. Câmara Superior do CARF (Acórdão 9101-00.985, complementado pelo Acórdão 9101-001.883), eis que, naquele caso, a Autarquia aferiria tanto uma receita não vinculada à sua finalidade essencial (*verbi gratia* distribuição de energia elétrica), quanto possuiria autorização legal para repassar valores da sua receita (lucro) ao Ente Político a que está ligada.

Nesse cenário – distribuição de lucro, ainda que através de denominação similar (transferência financeira, por exemplo) ao ente político – estaria perfeitamente correto o posicionamento quanto à inaplicabilidade da Imunidade Recíproca (art. 150, §2º, da CF/88) e a tributação de todas as receitas auferidas pela Autarquia como se empresa pública fosse, já que estaria operando nas mesmas condições aplicáveis aos empreendimentos privados, inclusive transferindo percentual de sua receita, o que atrai a aplicação da exceção prevista no art. 150, §3º, da Constituição Federal.

4 A TRIBUTAÇÃO DAS AUTARQUIAS PELA CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO – PASEP

A despeito da possibilidade de se estender às Autarquias que desenvolvem serviços públicos remunerados, como demonstrou-se no capítulo anterior, uma ressalva deve ser feita em relação à incidência tributária da Contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, instituída pela Lei Complementar n. 08, de 03 de dezembro de 1970.

Primeiramente é de se considerar que o artigo 239 da Constituição Federal de 1988 expressamente recepcionou a Contribuição ao PASEP devida pelos Entes Federados, nos termos do art. 2º daquela Lei Complementar, a qual foi brevemente alterada pela Lei n. 9.715/98 e, atualmente, está regulada pelo artigo 67 do Decreto n. 4.524/2002.

Confirmam, no mais importante a este estudo, os dispositivos abaixo das normas citadas alhures:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (BRASIL, Constituição, 1998)

Art. 67. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas autarquias são contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre as receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas (Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso III).

Parágrafo único. A contribuição é obrigatória e independe de ato de adesão ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio de Servidor Público. (BRASIL, Decreto, 2002)

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subsequentes. (BRASIL, LC, 1970).

Considerando a expressa determinação constitucional e rememorando que à Autarquia devem ser estendidos todos os privilégios inerentes ao Ente Federado que a

instituiu, com exceção, obviamente, à competência legislativa (JUNIOR, 1993, p. 3563), não encontra guarida, nos argumentos tecidos nos capítulos anteriores, a pretensão de afastar a incidência da Contribuição ao PASEP sobre as “receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas”, como determina o art. 2º, inciso III, da Lei n. 9.715/98 (Brasil, 1998).

No entanto, a questão não encontra unanimidade na jurisprudência.

O C. Supremo Tribunal Federal, nas raras oportunidades em que teve oportunidade de analisar a questão, aplicou o entendimento de que a imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso IV, alínea “a”, da Constituição seria genérica, quer dizer, de observância obrigatória apenas para fins de instituição de impostos sobre renda, patrimônio e serviços de outros Entes Federados, não se lhe aplicando, portanto, ao PASEP por este se revestir de Contribuição Social. Confirmam-se algumas ementas de julgados do C. STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PASEP. CONTRIBUIÇÃO EXIGIDA DE ENTES ESTATAIS. IMUNIDADE. 1. PASEP. Exigibilidade da contribuição pelas unidades da federação, pois a Constituição de 1988 retirou o caráter facultativo, bem assim a necessidade de legislação específica, para a adesão dos entes estatais ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Precedente do Plenário. 2. Imunidade recíproca. Matéria não discutida nas instâncias ordinárias. Inovação da lide. Impossibilidade. Inexigibilidade do tributo em decorrência de imunidade conferida aos entes da federação. Improcedência da pretensão. A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições. Agravo regimental não provido. (RE 378144 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 30/11/2004, DJ 22-04-2005 PP-00014 EMENT VOL-02188-03 PP-00497) (BRASIL, STF, 2004)

No capítulo 2, subitem 2.2, buscou-se esclarecer que o entendimento doutrinário é que a imunidade, ainda que aquele dispositivo constitucional refira-se a literalmente “imposto”, abrange tributos, gênero do qual o imposto e a contribuição social são espécies, como se observa dos esclarecimentos de Paulo de Barros, *verbis*:

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. [...] Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exhibir a falsidade da proposição descritiva (CARVALHO, 2008, p. 321/322).

É de ressaltar, de qualquer sorte, que no voto apresentado, S. Exa. Ministro Eros Grau salientou que a imunidade recíproca, em que pese as impropriedades da ementa ao afirmar que a imunidade não seria aplicável em razão da espécie tributária do PASEP, seria inaplicável porque não haveria a tributação de bem de uma Ente Federado pela União, “dado que o PASEP é patrimônio do servidor público” (Brasil, STF, 2002).

Além disso, é de se observar que a Contribuição ao PASEP foi inserida diretamente no seio da Constituição Federal, sendo, portanto, inquestionável que tornou-se contribuição de caráter nacional – sem vinculação a qualquer Ente Federativo, mas obrigatório a todos eles, bem como às suas Autarquias e Fundações –, a fim de que se pudesse atender aos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil, *verbi gratia* os artigos 1º, inciso III, e 3º, incisos II a IV, tendo em vista que sua destinação era o seguro desemprego, fenômeno social de caráter nacional.

Assim, a imunidade recíproca não se aplica à Contribuição ao PASEP devida pelas Pessoas Jurídicas de Direito Público, em conformidade com a determinação do art. 239 da Constituição Federal de 1988.

5 CONCLUSÃO

A questão da inafastabilidade da imunidade recíproca às Autarquias no exercício de serviço público, em relação ao qual há contraprestação do usuário, demanda o exame apurado da natureza do serviço desenvolvido.

Além disso, mostra-se igualmente imprescindível a verificação do preenchimento de todos os requisitos Constitucionais e Legais, bem como deve-se observar a origem da receita auferida – se vinculada exclusivamente ao serviço público prestado ou decorrente de outras atividades desenvolvidas, ainda que estas últimas também estejam previstas na Lei instituidora da Autarquia –, e a destinação do resultado positivo (superávit).

Para se chegar a essas constatações, contudo, percorreu-se o âmago doutrinário e interpretativo quanto à definição de entidades Autárquicas e as principais diferenças em relação às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mistas, previstas no Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Refutou-se, ao final do subitem 2.1, o entendimento de que a mera exigência de contraprestação à prestação de serviço público já seria suficiente para equiparar a Autarquia às demais sociedades públicas, às quais não se aplica a imunidade recíproca.

A partir da definição da pessoa jurídica objeto deste estudo, passou-se à conceituação do instituto da imunidade tributária e afastou-se alguns elementos inseridos em sua definição por parte da doutrina, a fim de que fosse mantida, ao máximo, a “congruência lógica” (Carvalho, 2008, p. 310). Subsequentemente, volte-se para a definição da imunidade tributária recíproca e sua aplicação às Autarquias, de modo que não restassem dúvidas quanto à sua previsão constitucional e ao seu significado, esclarecendo-se, na sequência, as distinções entre esse instituto, a isenção e a não-incidência tributária.

Definidos os institutos, adentrou-se ao desenvolvimento deste estudo, repisando as hipóteses apresentadas no capítulo primeiro e passando-se a analisar detidamente a natureza do serviço público que poderia ser prestado pela Autarquia, sua essencialidade e o caráter remuneratório.

No ponto, conclui-se que, nada obstante o entendimento doutrinário e fiscal firme e contrário, a mera existência daquela contraprestação pelos usuários não é suficiente para afastar o caráter pública da prestação do serviço e a possibilidade de sua consecução por uma

Autarquia, como definido em recentes presentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Supremo Tribunal Federal.

No entanto, observou-se, no subitem seguinte, a existência de outro requisito inerente à aplicação do instituto da imunidade recíproca às Autarquias, qual seja, a impossibilidade de que o resultado operacional (superávit) viesse, ou mesmo pudesse, a gerar acréscimo patrimonial, devendo ser revertido integralmente no desenvolvimento da atividade exercida.

Em outros termos, afirmou-se que os valores auferidas pela Autarquia teriam que ser, imprescindivelmente, desprovidos de presunção de riqueza, nos termos definidos pelo Supremo Tribunal Federal, sob pena de configuração da capacidade contributiva apta a atrair a exceção à regra de imunidade, em observância ao art. 150, §3º, da Constituição Federal.

Aliás, destacou-se a possibilidade de uma Autarquia presta serviços tipicamente públicas, cujas receitas estariam imunes se observados os requisitos sugeridos, e atividades de natureza econômica, sendo que o resultado deveria ser segregado daquelas e oferecido à tributação regular, como se tivesse sido praticado por pessoa jurídica de direito privado. À guisa de exemplo, foi apresentado o julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que adequou acórdão anterior, em embargos de declaração.

Por último, ressaltou-se a hipótese de incidência tributária da Contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, cuja regra matriz de incidência tributária, por determinação do art. 239 da Constituição Federal, apresentada no conseqüente do critério pessoal os Entes Políticos e as Autarquias.

Observou-se que a definição doutrinária adotada sobre imunidade tributária, no subitem 2.2, abrangeria todos as espécies de tributo em relação à receita, ao patrimônio e aos serviços das Autarquias, o que confrontaria com o entendimento do Supremo Tribunal em relação apenas à Contribuição ao PASEP. Contudo, adiantou-se a inexistência de incompatibilidade entre esses entendimentos porque seria uma contribuição vinculada ao objetivo da República Federativa do Brasil e meramente administrado pela União, não havendo afronta ao artigo 150, inciso IV, alínea “a” da Constituição Federal de 1988.

Por todos os analisados, é que pode-se afirmar que, preenchidos os requisitos definidos alhures, ainda que a Autarquia exija tarifa ou preço público aplica-se às suas receitas a imunidade recíproca a que alude o artigo 150, §2º, da Constituição Federal, tendo sempre firme que todo o superávit auferido deve – necessariamente – ser revertido em

benefício da própria entidade (melhorias, estudos técnicos, pesquisas) e da população atendida, através da majoração de eficácia e qualidade do serviço prestado.

Caso, no entanto, haja a mínima possibilidade de a Autarquia distribuir lucros ou dividendos, independente da denominação que lhe foi atribuída, estaria configurada a capacidade contributiva e o desenvolvimento de atividade econômica pura, o que atrairia a aplicação da exceção à imunidade recíproca, prevista no artigo 150, §3º, da Constituição Federal de 1988. Nessa situação, a Autarquia equipara-se à pessoa jurídica de direito privado, sob pena dessa entidade formalmente pública “gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”, hipótese terminantemente vedada pela Constituição, em seu artigo 173, §2º.

Assim, entende-se terem sido respondidos os questionamentos iniciais, sendo aplicável ao caso a hipótese n. 02 suscitada no capítulo primeiro, qual seja: se há prestação de serviço público por Autarquias e este é remunerado pelos usuários, tratando-se de serviço essencial e sem interesse lucrativo, então está respeitada a *mens legis* da norma constitucional do art. 150, §2º.

Salienta-se que, caso sejam observados os preceitos estabelecidos neste trabalho, entende-se que não haveriam óbices para que o Ente Político instituísse uma Autarquia e a ela delegasse a consecução de serviços públicos de natureza essencial (água, luz, esgoto, limpeza urbana), a fim de que, com a utilização do superávit apurado, houvesse melhoria do serviço prestado, das instalações públicas e coletivas, aprimoramento tecnológico (estudos e pesquisas) e, conseqüentemente, redução do dispêndio da receita do Estado. Nessa situação – espera-se, não utópica –, o Estado liberaria a vinculação de suas receitas a esses setores e, com maior caixa, poderia redirecionar os recursos públicos para as necessidades mais sensíveis.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 16ª Ed., 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 5ª ed., 2012.
- BALEEIRO, Aliomar: **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 4ª ed., 1974.
- BALEEIRO, Aliomar: **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1972.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo Administrativo n. 13656.001073/2004-98, Acórdão n. 107-08.768**. Relator: Conselheiro Luiz Martins Valero. Brasília, 18 de outubro de 2006. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 17 de março de 2015.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo Administrativo n. 13656.001073/2004-98, Acórdão n. 9101-00.985**. Relatora: Conselheira Karem Jureidini Dias. Brasília, 24 de maio de 2011. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 19 de março de 2015.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Processo Administrativo n. 13656.001073/2004-98, Acórdão n. 9101-001.883**. Relatora: Conselheira Karem Jureidini Dias. Brasília, 19 de março de 2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 19 de março de 2015.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 23 de março de 2015.
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 24 de março de 2015.
- BRASIL. **Decreto-Lei n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm>. Acesso em: 25 de março de 2015.
- BRASIL. **Lei n. 7.783, de 28 de junho de 1989**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 25 de março de 2015.
- BRASIL. **Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17783.htm>. Acesso em: 24 de março de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar n. 08, de 3 de dezembro de 1970**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 25 de março de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 378.144**. Relator: Eros Grau. Brasília, 30 de novembro de 2004. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 24 de março de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 399.307/MG**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, 10 de março de 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 02 de março de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 599.176/PR**. Relator: Joaquim Barbosa. Brasília, 30 de outubro de 2014. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 24 de março de 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 7ª ed., 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método** – 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** – 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo** – 26ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

FILHO, Marçal Justen. **Curso de Direito Administrativo** – 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

JUNIOR, Jose Cretella. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988** – 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** – 2ª edição rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro** – 40ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** – 20ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.