

JOSÉ MARCOS MIZIARA FILHO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA ÀS EMPRESAS ESTATAIS

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
Especialização em Direito Tributário

São Paulo
[2012]
JOSÉ MARCOS MIZIARA FILHO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA ÀS EMPRESAS ESTATAIS

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (IBET).

São Paulo
[2012]

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, razão de tudo.

À Marina Strazzer, pelo amor, carinho, compreensão e desmedida ajuda.

Ao amigo Marcelo de Mello Fernandes, pelas engrandecedoras discussões e respeitáveis divergências.

Ao mestre e amigo Marco Antônio Rodrigues Jorge, pela oportunidade e incentivo.

A todos professores do IBET pela generosidade do conhecimento transmitido.

RESUMO

O presente trabalho trata da possibilidade ou não de extensão da chamada Imunidade Recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, tema controverso na doutrina e na jurisprudência, tendo algumas decisões do Supremo Tribunal Federal caminhado por admiti-la em determinados casos, todavia, sob fundamentos diversos. Referido tema se mostra importante na medida em que, a depender da solução dada, lançará efeitos econômicos sobremaneira nas empresas estatais, assim como nas empresas privadas. Analisar-se-á, inicialmente, o instituto da imunidade, com ênfase na espécie que interessa mais especificamente ao estudo, objetivando lançar os fundamentos basilares do tema. Apresentar-se-á a Administração Pública com suas entidades para, ao final, verificar-se em quais hipóteses seria admitida a extensão às empresas estatais da Imunidade Tributária Recíproca, não se olvidando do posicionamento da melhor doutrina e da jurisprudência mais recente da Suprema Corte. Conclui-se, analisando a figura da Imunidade Recíproca e os conceitos de Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista, pela extensão da Imunidade Recíproca não indistintamente às empresas estatais, mas somente às Empresas Públicas prestadoras de serviços públicos obrigatórios do Estado.

ABSTRACT

The present work will discuss about the possibility or not of the extension known as Reciprocal Immunity to Public Enterprises and Mixed Economy Societies, it is a controversial topic in the doctrine and Jurisprudence, having some decisions from Supreme Court that has accepted this understanding in some cases, however, under some controversial arguments. This topic seems to be rather important, since, depending on the solution given, it will cause economical effects in the Public Enterprises as well as in the Private enterprises First of all this work will analyze the immunity Institute emphasizing the topic that most interests the study, bringing and focusing on the foundations of the theme. It will present the Public Administration and its entities, to, at the end, , verify the hypotheses that would be admitted this extension to the public enterprises of the Reciprocal Tax Immunity, without omitting the position of the doctrine and the most recent jurisprudence of the Supreme Court. The conclusion, after analyzing the Reciprocal Immunity Institute and the concepts of Public Enterprises and Mixed Economy Societies for the Extention of the Reciprocal Immunity not just for Estate Enterprises, but just for Public Enterprises service suppliers, compulsory to the Estate.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	7
1.1 HIPÓTESES DE IMUNIDADES E SUAS RAZÕES	8
1.1.1 Imunidade Religiosa (art. 150, VI, b da CF/88)	10
1.1.2 Imunidade dos Partidos Políticos e das Instituições Educacionais ou Assistenciais (art. 150, VI, “c” da CF/88)	10
1.1.3 Imunidade do Livro, dos Periódicos e do Papel Destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d” da CF/88)	11
1.1.4 Imunidade Recíproca (art. 150, VI, “a” da CF/88)	12
1.1.5 Imunidades específicas	15
1.2 IMUNIDADE E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	15
2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	16
2.1 EMPRESAS ESTATAIS	18
2.1.1 Empresa Pública	18
2.1.2 Sociedade de Economia Mista	19
2.1.3 Atividades das empresas estatais	19
3. EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS	21
3.1 OS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS	23
3.2 IMUNIDADE DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA	26
4. CONCLUSÃO	28
BIBLIOGRAFIA	31

INTRODUÇÃO

A competência das pessoas políticas de tributar não é ilimitada. Ao contrário, de onde se concebe as competências tributárias, igualmente se encontram suas limitações, ou seja, a Constituição Federal.

O Constituinte, visando garantir a estrutura estatal e os direitos dos cidadãos em face desta estrutura, instituiu normas e princípios limitadores do poder de tributar. No bojo desses princípios e normas, tem-se o instituto da imunidade tributária.

A imunidade tributária, como limitação constitucional ao poder de tributar, impede que as pessoas políticas exerçam suas competências nas hipóteses expressamente especificadas no texto constitucional, de acordo com os direitos e princípios que com ela se pretende resguardar.

Desse modo, ganha relevo, seja pelo princípio que se intenta resguardar, seja pela divergência quanto à abrangência de sua admissibilidade, o estudo da denominada Imunidade Tributária Recíproca e, neste mister, um dos pontos mais nevrálgicos seria sua extensão ou não às empresas estatais, quais sejam, as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista.

O presente trabalho, sem procurar esgotar os diversos temas que serão abordados até se chegar à proposição, irá analisar pontualmente os conceitos que serão trabalhados no desenvolvimento do tema, com o escopo de restar claro ao leitor, ainda que não atuante nas diferentes áreas do direito que se irá adentrar, o desfecho da idéia.

O tema será desenvolvido em três tópicos, divididos em itens, quando será abordado primeiramente a imunidade tributária, com suas hipóteses e razões, com destaque à Imunidade Recíproca, passando-se às empresas estatais, onde se analisará as semelhanças e diferenças entre suas espécies, a Empresa Pública e a Sociedade de Economia Mista, as atividades por elas prestadas para, por derradeiro, verificar-se a admissibilidade ou não de se estender a Imunidade Recíproca.

O entendimento de cada um dos pontos que serão tratados desencadeará o raciocínio lógico-jurídico que redundará na conclusão da admissão ou não da Imunidade Recíproca Extensiva às Empresas Estatais.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A concepção estatal é indissociável de sua atividade tributante. O Estado, para sua manutenção, necessita de fontes de receitas capazes de suportar toda sua enorme estrutura administrativa e prover suas atividades fundamentais.

A principal fonte de custeio do Estado é, sem dúvida, os tributos pagos por seus administrados. Nesse diapasão, a Constituição Federal atribui às pessoas políticas, para alguns a faculdade, para outros o poder, de legislar sobre tributos.

Entretanto, na formulação conceitual hodierna de Estado o poder ou a faculdade de tributar não deve ser desmedido, o que conduziria a um despropositado absolutismo, apartando-se da idéia moderna de Estado¹, podendo, inclusive, levar a sua aniquilação. Em uma República Democrática, como o é Estado brasileiro, indispensável haver limitação ao seu poder de tributar.

No caso brasileiro, os limites da atividade tributante se encontram delineados na própria Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 que, ao mesmo tempo em que disciplinou a competência tributária, estabeleceu, na Seção 2 do Capítulo I do Título VI, artigos 150 a 152, as limitações ao poder de tributar.

Nas palavras de Pinto Ferreira, “as garantias do contribuinte mereceram pela primeira vez uma seção inteira contra a voracidade do fisco”².

Dentre as limitações ao poder de tributar, além dos princípios de direito, a exemplo do princípio da reserva legal tributária ou da legalidade estrita, da igualdade, da irretroatividade tributária, da anterioridade, da vedação ao confisco, da ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou de bens, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da uniformidade, têm-se o instituto da imunidade tributária.

¹ O juiz John Marshall, em sua célebre frase, disse: “O poder de tributar . envolve o poder de destruir.” (*John Marshall*, Suprema Corte americana, 1819, *Mc Culloch v. Maryland*).

² FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 5, p. 312.

A doutrina brasileira não é unânime na conceituação de imunidade tributária, entendendo alguns como uma limitação constitucional às competências tributárias, outros como exclusão ou supressão do poder tributário e outros, ainda, como providência constitucional que impede a incidência tributária (hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada).

O Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, avalia criticamente cada uma das definições³ para, em seguida, conceituar Imunidade Tributária como “a classe finita imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”⁴

Sem desmerecer o restante da doutrina, já que importantes doutrinadores defendem as teses mencionadas, considerando a precisão científica, bem como a indubitável natureza de norma de estrutura⁵ da imunidade, ou seja, de norma que dispõe acerca da construção de outras normas, traçando a área de competência das pessoas políticas, adota-se o ministério do eminente professor titular da Universidade de São Paulo e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Eleito o conceito adotado, passa-se à análise das imunidades previstas na Constituição Federal de 1988, bem como a motivação do constituinte em terem-nas inserto no texto constitucional.

1.1 HIPÓTESES DE IMUNIDADES E SUAS RAZÕES

As imunidades tributárias objetivam assegurar o atendimento de princípios jurídicos e/ou direitos dos cidadãos estatuídos na Constituição Federal, seja viabilizando-os ou

³ Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 189 e ss.

⁴ Ibidem. p. 202.

⁵ Regra de estrutura visa disciplinar a competência, ou seja, é anterior à regra de conduta, a qual regula as relações interpessoais.

salvaguardando-os contra o próprio Estado em face de seu poder tributante e sua gana arrecadatória⁶. As normas que as vinculam são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não demandando a edição de normas inferiores para produção de seus efeitos⁷.

As espécies de imunidade serão somente aquelas externadas na Lei Fundamental⁸, não podendo ir além das hipóteses nela previstas. Podem ser classificadas como gerais e específicas. As primeiras, que são as que mais interessam ao presente trabalho, já que dentre elas se encontra o objeto deste estudo, atingem todos ou vários impostos. De outro modo, as demais, cuja abordagem não será aprofundada, limitando-se apenas à citação dos dispositivos legais a que se referem, dizem respeito a um único imposto, específico.

As Imunidades Gerais são as hipóteses descritas nas alíneas do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, cuja transcrição é de rigor:

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;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Sem se olvidar das específicas, as Imunidades Gerais serão, ainda que sucintamente, analisadas a seguir, não necessariamente na ordem constitucionalmente disposta, já que sua inversão, inobstante não trazer qualquer prejuízo à análise sistêmica da matéria, contribui para o deslinde do raciocínio, na medida em que apenas uma delas, a imunidade recíproca, será objeto de estudo mais detido no presente trabalho.

⁶ Nas palavras de Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto: “As tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens, sobre os quais não têm as pessoas políticas competência tributária, são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados. O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que não de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição (Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, São Paulo, Dialética, 1999, p. 11)

⁷ José Wilson Ferreira Sobrinho defende, inclusive, ser a imunidade um direito subjetivo: “[...] A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido.” (Imunidade Tributária, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996, p. 102)

⁸ Quanto à Imunidade ser matéria constitucional, de balde maiores comentários já que a doutrina, como não poderia ser diferente, é uníssona neste entendimento.

1.1.1 Imunidade Religiosa (art. 150, VI, b da CF/88)

Esta espécie de Imunidade visa tornar efetiva e proteger a liberdade de crença e prática religiosa, prestigiados no art. 5º, VI a VII da Magna Carta⁹, o que vai ao encontro da laicidade do Estado Brasileiro.

Quanto a sua amplitude, comungamos da interpretação mais ampla possível da locução culto religioso, assim como da palavra templo (no caso deste, não se olvidando os fins específicos de sua utilização).

Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam.¹⁰

1.1.2 Imunidade dos Partidos Políticos e das Instituições Educacionais ou Assistenciais (art. 150, VI, “c” da CF/88)

Fundamental em um Estado Republicado e Democrático, esta imunidade visa viabilizar os partidos políticos¹¹, assegurando o pluralismo político e a conseqüente liberdade

⁹ 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:

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

¹⁰ Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 207-208.

¹¹ Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos: [...]

§ 1º É assegurada aos partidos políticos autonomia para definir sua estrutura interna, organização e funcionamento e para adotar os critérios de escolha e o regime de suas coligações eleitorais, sem obrigatoriedade de vinculação entre as candidaturas em âmbito nacional, estadual, distrital ou municipal, devendo seus estatutos

partidária, diante de sua imprescindibilidade para a organização política da sociedade, pois deles emergirá os representantes do povo e assegurará, ao menos em tese, a diversidade de idéias e programas de interesse da sociedade.

Pretende, também, imunizar os sindicatos laborais com o intuito de proteger a liberdade de associação sindical dos trabalhadores, parte presuntivamente mais vulnerável das relações trabalhistas, possibilitando a materialização do art. 8º do diploma constitucional¹².

Por fim, resguarda as instituições educacionais e assistenciais com a finalidade de que estas complementem as respectivas atividades básicas que, originalmente, deveriam ser prestadas pelo Estado¹³. Nesta hipótese, deverão ser atendidos os requisitos previstos em lei, no caso, o artigo 14 da Lei Federal nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

1.1.3 Imunidade do Livro, dos Periódicos e do Papel Destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d” da CF/88)

Essa imunidade, também chamada de Imunidade Tributária Cultural, destina-se a garantir a liberdade de expressão e o direito à informação¹⁴ e deve ser interpretada da forma

estabelecer normas de disciplina e fidelidade partidária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 52, de 2006)

¹² Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...]

¹³ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010)

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

¹⁴ Art. 5º[...]

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

mais ampla possível, ou seja, qualquer livro, periódico e papel destinado a sua impressão, independentemente das qualificações das pessoas que operam esses bens e de seu conteúdo, provado o destino que lhes é dado, estarão imunes.

1.1.4 Imunidade Recíproca (art. 150, VI, “a” da CF/88)

Apreciadas, embora sinteticamente, as outras três hipóteses de Imunidades Gerais, reclama examinar um pouco mais detidamente a chamada Imunidade Tributária Recíproca, tendo em vista que esta integra o tema central do presente estudo.

Destarte, tal qual os outros casos de Imunidade, a Recíproca intenta resguardar direitos ou princípios constitucionalmente tutelados; no caso, é essencial à preservação da isonomia dos entes federados com a manutenção do princípio federativo.

Organizado o Estado Brasileiro sob a forma de federação¹⁵ não há falar em hierarquia nem subordinação entre os entes que a integram, no caso União, Estados, Distrito Federal e Municípios¹⁶; todos eles são autônomos¹⁷ e, ao menos em tese, devem conviver harmonicamente, cada qual com seus direitos e obrigações, as quais se encontram expressamente delimitadas no texto fundamental.

O princípio federativo, ou da indissolubilidade do pacto federativo, constitui cláusula pétrea da Constituição Federal nos termos do parágrafo 4º de seu art. 60¹⁸. Segundo Uadi Lammêgo Bulos:

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

¹⁵ Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

¹⁶ Aqui, não se adentra à discussão doutrinária se os Municípios são entidades da federação ou se seriam divisão política do Estado-membro.

¹⁷ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

¹⁸ Art. 60. [...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

Pelo princípio da indissolubilidade do pacto ou vínculo federativo União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem ser separados do Estado Federal, abrindo mão de suas respectivas autonomias para formar centos independentes de poder. Ao contrário, devem coexistir de modo harmônico, solidário e pacífico, sob pena de intervenção federal (CF art. 34 e s.).¹⁹

A efetividade desse princípio só restará preservada com a autonomia de todos os entes federados, mormente a autonomia financeira de cada um deles. Esta, por sua vez, só será garantida com a divisão de competências tributárias e, conseqüentemente, a instituição da Imunidade Recíproca. Nas sempre sábias palavras de José Afonso da Silva, “A repartição de competências entre a União e os Estados-membros constitui o fulcro do Estado Federal [...]”. (Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo:Malheiros, 2005. p. 100)

Assim, a Constituição, impedindo que um ente federado tribute outro ente federado, evita que haja sujeição entre eles, conservando suas respectivas autonomias com a concretização da divisão de competências, e preserva o estado brasileiro com as características federativas inicialmente pensadas pelo Constituinte originário.

Nos dizeres do ilustre professor Roque Antônio Carrazza:

Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais.²⁰

Na mesma linha, frisando a relevância dessa imunidade, Paulo de Barros Carvalho profetiza:

Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.²¹

¹⁹ Curso de Direito Constitucional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.724.

²⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. rev. ampl. e atual, Malheiros: São Paulo, 2011. p.787.

²¹ Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 206.

A Imunidade Recíproca, como todas as outras denominadas gerais, tal se infere do inciso VI do art. 150 da CF/88, atinge somente os impostos e não às demais espécies tributárias²².

Estende-se, por expressa disposição no §2º do art. 150²³, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público e não são aplicadas 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 comprados da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel, conforme ressalva o § 3º do mesmo artigo.

Como se pode verificar, a chamada Imunidade Recíproca, imunidade geral que impede a instituição de impostos entre as pessoas políticas, destina-se a resguardar o princípio federativo, cláusula pétrea da Constituição Federal.

Como cada pessoa política, muito embora possa ser divida administrativamente, constitui uma unidade administrativa, tratar-se-á, nos tópicos seguintes, da possibilidade ou não da extensão da imunidade recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Antes, contudo, sem ter a pretensão de se exaurir a matéria, pois da mesma maneira quando se analisou as outras imunidades gerais não haveria contribuição substancial ao deslinde do tema central do trabalho, mas apenas para encerrar este primeiro tópico, ver-se-á as chamadas imunidades específicas e as imunidades referentes às demais espécies de tributo, que não os impostos.

²² O STF corretamente interpreta, rechaçando tese diversa da União que pretendida a cobrança do Imposto de Importação e o IPI, que a Imunidade recíproca, com a expressão “patrimônio, renda ou serviços” abrangeria todos os impostos, já que não se poderia invocar, “para o fim de ser restringida a imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.” (STF, 2 T. RE 193.969-9, Rel. Min. Carlos Velloso, v.u., DJ de 6/12/1996, p. 48.733).

²³ § 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.

1.1.5 Imunidades específicas

Como mencionado alhures, outras imunidades, que não aquelas previstas no art. 150 da Constituição Federal, estão dispersas no texto constitucional, referindo-se a impostos específicos, como infere dos artigos nº 149, § 2º, inciso I; 153, § 2º, II, § 3º, III e § 4º, II; 155, § 2º, X, “a”, “b”, “c”, “d” e § 3º; 156, II, “in fine” e § 2º, I; 184, § 5º, dentre outros.

1.2 IMUNIDADE E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em contraponto à doutrina tradicional, alguns tributaristas de reconhecida expertise, como Roque Antonio Carrazza²⁴, Aliomar Baleeiro e Paulo de Barros Carvalho, defendem que o instituto da imunidade tributária não seria aplicável tão somente aos impostos, senão também às taxas e, no caso deste último, assim como Baleeiro, até às contribuições de melhoria:

[...] mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que fazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria.²⁵

Ilustrando sua tese, o respeitado professor enumera algumas situações onde se verifica que as imunidades são aplicáveis às taxas e às contribuições de melhoria, a exemplo do art. 5º, inciso XXXIV; art. 226, § 1º; art. 230, §2º; art. 5º, inciso LXXIII; art. 5º, inciso LXXI, alíneas “a” e “b”; art. 5º, LXXVII; art. 40, §18; art. 195, inciso III, §7º; e por derradeiro a hipótese prevista no art. 149, §2º, inciso I, todos da Constituição da República²⁶.

²⁴ Este, revendo posicionamento anterior e admitindo que nada impediria a criação constitucional de situação de imunidade também à contribuição de melhoria, ensina: “Estamos com isto querendo significar que a atual Carta Magna, fazendo rosto a lições de muitos estudiosos, rebelou-se contra o confinamento das imunidades tributárias no campo dos impostos. Antes, estendeu alguma delas às taxas.” E, humildemente, complementa: “Percebida a cinca, estamos fazendo as necessárias retificações. Com efeito, não somos daqueles que pensam que a coerência é sinônima de mumificação das ideias.” (Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. rev. ampl. e atual até a Emenda Constitucional n. 67/2010, Malheiros:São Paulo, 2011, p. 784)

²⁵Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 199.

²⁶ Ibidem, p. 212-213.

De qualquer maneira, a divergência conceitual foi consignada apenas para não se furtar ao conhecimento de sua existência, já que, como dito anteriormente, a Imunidade Tributária Recíproca, assim como as demais imunidades gerais, por expressa disposição constitucional, refere-se apenas aos impostos e não a todas as espécies de tributo.

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. INEXISTÊNCIA. TAXA DE COLETA DE LIXO DOMICILIAR. SERVIÇOS ESPECÍFICOS E DIVISÍVEIS. CONSTITUCIONALIDADE. ELEMENTOS DA BASE DE CÁLCULO PRÓPRIA DE IMPOSTOS. SÚMULA VINCULANTE N. 29 DO STF. IPTU. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE. ARTIGO 145, II E § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. 1. A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto. (Precedentes: RE n. 424.227, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, 2ª Turma, DJ de 10.9.04; RE n. 253.394, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, DJ de 11.4.03; e AI n. 458.856, Relator o Ministro EROS GRAU, 1ª Turma, DJ de 20.4.07). (...) (Súmula Vinculante n. 29 do STF). (Precedentes: RE n. 232.393, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, Plenário, DJ 5.4.02; RE n. 550.403-ED, Relatora a Ministra CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJe de 26.6.09; RE n. 524.045-AgR, Relator o Ministro CEZAR PELUSO, 2ª Turma, DJe de 9.10.09; e RE n. 232.577-EDv, Relator o Ministro CEZAR PELUSO, Plenário, DJe de 9.4.10) 4. Agravo regimental não provido. (g.n.)

Feitas as análises relativamente à imunidade tributária e mais especificamente à Imunidade Recíproca, examinar-se, no próximo tópico, a Administração Pública com ênfase nas empresas estatais para, ao final, verificar a compatibilidade daquela imunidade com essas entidades administrativas.

2. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, por sua natureza, é una. Entretanto, em sua organização administrativa, o Estado (em todas as esferas) tem, em regra, suas funções divididas entre as

entidades que compõe as denominadas Administração Pública Direta e Administração Pública Indireta, com o desiderato de melhor atendimento de suas atividades estatais²⁷.

A Administração Direta se constitui dos órgãos ligados diretamente aos entes federados, ou seja, União, Estado, Distrito Federal e Municípios.

Por sua vez, Administração Indireta estatal é formada pelas autarquias, fundações públicas, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, nos termos do art. 4º do Decreto-lei 200 de 25.02.67²⁸ (com as alterações do Decreto-lei 900 de 26.09.69, do Decreto-Lei 2.299 de 21.11.86 e da Lei 7.596 de 10.04.87) que regula a estrutura administrativa da organização federal e que se aplica também às outras esferas administrativas²⁹, dividindo-a em Administração Direta e Indireta.

Considerando que dúvidas não restam quanto à extensão da Imunidade Recíproca dos entes da federação às autarquias e às fundações públicas, posto decorrer de expressa disposição constitucional, no caso o § 2º art. 150 da Constituição Federal, analisar-se-á as denominadas empresas estatais para, no tópico seguinte, verificar-se se a elas a imunidade também seria extensível.

²⁷ Lucas Rocha Furtado, em seu Curso de Direito Administrativo, ensina: “A organização da Administração Pública ganha relevo especial na formação da Teoria Geral do Direito Administrativo. Sua importância se deve ao fato de que toda atividade administrativa se desenvolve, direta ou indiretamente, ou menos se inicia, por meio da atuação de órgãos ou de entidades públicas.” (2 ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 141)

²⁸ Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

a) Autarquias;
b) Empresas Públicas;
c) Sociedades de Economia Mista.
d) Fundações públicas. *(Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)*

²⁹ No magistério de Maria Sylvia Zanella de Pietro: “Embora esse decreto-lei seja aplicável, obrigatoriamente, apenas à União, não há dúvida de que contém conceitos, princípios que, com algumas ressalvas feitas pela doutrina, se incorporaram aos Estados e Municípios, que admitem aquelas mesmas entidades como integrantes da Administração Indireta, chamada de Administração Descentralizada na legislação do Estado de São Paulo (Decreto-lei Complementar nº 7, de 6-11-69).” (Direito Administrativo. 19 ed. São Paulo:Atlas, 2006. p. 76).

2.1 EMPRESAS ESTATAIS

Empresas estatais (ou empresas governamentais) é a nomenclatura utilizada para designar as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia mista. Surgiram no Brasil sobretudo em decorrência do fracasso das autarquias que foram criadas a partir do final da década de 1930, com a finalidade de possibilitar à Administração Pública o exercício de sua função com maior eficiência e eficácia.

Nos dizeres do saudoso Hely Lopes Meirelles, que as classifica como entidades empresariais:

São pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas sob a forma de sociedade de economia mista ou empresa pública, com a finalidade de prestar serviço público que possa ser explorado de modo empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo. Sua criação deve ser autorizada por lei específica, cabendo ao Poder Executivo as providências complementares para sua instituição.³⁰

2.1.1 Empresa Pública

Conjugando os elementos essenciais trazidos pelo inciso II do art. 5º do Decreto-Lei 200/67³¹ com os incisos XIX e XX do art. 37 da Magna Carta³² e os ensinamentos da doutrina pátria, pode-se definir as Empresas Públicas como sendo pessoas jurídicas de direito privado, instituídas pelo poder público mediante autorização legislativa (lei específica), para a prestação

³⁰ Direito Administrativo Brasileiro. 32 ed. São Paulo:Malheiros, 2006, p. 66-67.

³¹ Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

[...]

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)

³²Art. 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)

de serviço público ou para a exploração de atividade econômica de relevante interesse coletivo ou quando necessária aos imperativos da segurança nacional, com capital exclusivamente público (a princípio, somente com capital da entidade a qual se vincula) e revestida de qualquer forma e organização empresarial (inclusive de sociedade “unipessoal”).

2.1.2 Sociedade de Economia Mista

Como na definição de Empresa Pública, considerando os conceitos essenciais trazidos pelo inciso III do artigo 5º do Decreto-Lei 200/67³³, as disposições constitucionais que tratam da matéria e os ensinamentos doutrinários, pode-se definir uma sociedade de economia mista como uma pessoa jurídica de direito privado, instituída pelo Poder Público mediante autorização de lei específica, para a prestação de serviço público ou exploração de atividade econômica, com capital misto, revestida sobre a forma de sociedade anônima.

Da descrição acima, extrai-se os dois principais atributos que distinguem essa espécie de entidade empresarial da Empresa Pública, quais sejam, a conjugação de capital privado e público (proveniente do Poder Público ou de entidades de sua Administração Indireta) e não somente este, e a obrigatoriedade de a empresa ser constituída apenas sob a forma de sociedade anônima³⁴, que pode ser aberta ou fechada.

2.1.3 Atividades das empresas estatais

O Estado realiza diversas atividades, como construção de obras, prestação de serviços públicos e até atividades empresariais. Realiza-as diretamente ou através das entidades integrantes da Administração Indireta.

³³ 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)

³⁴ Sujeitam-se não só às disposições constitucionais e especiais, mas, também, à Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), que lhe reserva um capítulo em especial, dos artigos 235 a 240.

Quando assume determinada atividade econômica como serviço público e o presta através de uma Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista, esta será uma concessionária de serviço público e, neste caso, sofrerá a incidência do artigo 175 da Magna Carta. Do contrário, se a atividade prestada por uma empresa estatal for nitidamente uma atividade de natureza privada, exercida excepcionalmente pelo Estado por razões de segurança nacional ou interesse coletivo relevante, ela se equipara às empresas da iniciativa privada e se regerá no plano constitucional pelo artigo 173.

Inobstante haver quem diga que em ambos os casos o que se tem é um regime jurídico híbrido, pode-se constatar, em verdade, que as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista prestadoras de serviço público sofrem a influência mais acentuada de princípios e normas de Direito Público, enquanto as que exploram atividade econômica o regime jurídico deve ser o mais próximo ao das empresas privadas.

O que buscou o constituinte, ao dispor que as Sociedades de Economia Mista e as Empresas Públicas que exploram atividade econômica devem se sujeitar ao regime próprio das empresas privadas foi a necessária equiparação dessas empresas quanto aos direitos e obrigações, vedando-se a concessão de quaisquer vantagens e/ou privilégios não estendíveis às empresas tipicamente privadas, em respeito, sobretudo, ao princípio da Isonomia e das regras constitucionais que regem a Ordem Econômica, evitando-se a concorrência desleal, mormente porque ao Estado só cabe explorar a atividade econômica reservada ao particular em caráter excepcional.

Sendo, portanto, as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista pessoas jurídicas de direito privado criadas pelo Estado, autorizadas por lei específica, para auxiliá-lo em suas atividades, mediante a prestação de serviços públicos ou exploração de atividade econômica, será verificado, no tópico que se segue, se a essas entidades integrantes da Administração Indireta se estende a Imunidade Tributária Recíproca.

3. EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS

A Imunidade Recíproca, conforme discorrido no tópico I, impede que um ente da federação institua impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros, em cumprimento ao postulado do princípio federativo. Verificou-se que, em razão de expressa previsão constitucional, dela aproveita as autarquias e as fundações públicas³⁵.

Nesse mister, despiendo grandes divagações em razão de decorrer da simples leitura do direito posto. Dúvidas surgem, todavia, com relação à extensão ou não da imunidade às demais entidades da Administração Pública Indireta, que não as expressamente admitidas.

Roque Antônio Carrazza, a exemplo de Geraldo Ataliba³⁶ e Adilson Dallari³⁷, defende em seu livro “A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos – Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos”³⁸, com a proficiência que lhe é peculiar, o alcance da Imunidade Recíproca às Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, quando delegatárias de serviços públicos³⁹.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, entendeu, no notório julgamento sobre a extensão da imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que as Empresas Públicas, desde que prestassem serviço público obrigatório e exclusivo do Estado, estariam abrangidas pela Imunidade Recíproca, nesses termos:

As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 150, VI, *a*. (RE 407.099, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 22-6-2004, Segunda Turma, *DJ* de 6-8-2004.) No mesmo sentido: ACO 789, Rel. p/ o ac. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-9-2010, Plenário, *DJE* de 15-10-2010; RE 443.648-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, *DJE* de 28-5-2010; ACO 803-TAR-QQ, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 14-4-2008, Plenário, *DJE* de 27-9-2011; ACO 811-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-4-2007, Plenário, *DJ* de 14-12-2007.

³⁵ Art. 150, § 2 da CF/88.

³⁶ Curso de Direito Tributário, coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo, RT, 1978.

³⁷ Imunidade de Estatal Delegada de Serviço Público, *Rev. de Dir. Trib.*, 65, 1995, p. 22-41.

³⁸ São Paulo: Malheiros, 2004

³⁹ Os defensores da extensão entendem, inclusive, não ser aplicável ao caso o § 3º do art. 150 da Constituição Federal às Empresas Estatais delegatárias de serviços públicos.

Em outros casos, a exemplo do recente julgado a seguir transcrito, a Corte Suprema estendeu a imunidade recíproca não só às Empresas Públicas mas também às Sociedades de Economia Mista:

As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da CF. (RE 580.264, Rel. p/ o ac. Min. **Ayres Britto**, julgamento em 16-12-2010, Plenário, DJE de 6-10-2011, com repercussão geral.)

Com se pode perceber, o STF se ampara em diferentes critérios para admitir a extensão como, por exemplo, a natureza dos serviços prestados e a natureza da empresa estatal. Outrossim, em recentes julgados, a Corte Constitucional vem considerando, também, a distribuição de lucros ou resultados:

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). 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. (RE 399.307-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 16-3-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010.)

Pois bem, sem embargo dos respeitáveis entendimentos doutrinários e jurisprudenciais e rogando todas as vênias possíveis, a extensão da imunidade recíproca às empresas estatais há que ser admitida com extrema cautela, mormente em razão de não advir expressamente da Constituição Federal, da personalidade jurídica de direito privado das empresas estatais e da intervenção excepcional do estado na atividade econômica.

Nesse diapasão, ainda que o desiderato da imunidade recíproca seja resguardar o princípio federativo, creio que sua extensão às empresas estatais só deveria ser admitida se respeitados todos os outros princípios e normas constitucionais.

O Constituinte, sob a justificativa de se salvaguardar um princípio de direito não pretendeu fazer tabula rasa de outros princípios igualmente importantes; ao contrário, organizou o sistema jurídico com o fito de que todos coexistissem harmonicamente.

3.1 OS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS ESTATAIS

A doutrina e a jurisprudência pátrias, em sua boa parte, admitem a extensão da Imunidade Recíproca às empresas estatais, com base no argumento do objeto por elas prestado ser ou não serviço público. Data máxima vênia, tal requisito não deveria ser o bastante para se chegar a tal conclusão.

Para análise da questão, não há como se distanciar da clássica definição de serviço público de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.⁴⁰

O iminente administrativista divide, com o critério que lhe é peculiar, os serviços públicos em Serviços de Prestação Obrigatória e Exclusiva do Estado, sendo eles o serviço postal e correio aéreo nacional; Serviços que o Estado tem obrigação de prestar e obrigação de conceder, que seriam os serviços de rádio e televisão; e Serviços que o Estado tem obrigação de prestar, mas sem exclusividade, como educação, saúde, previdência social, assistência social (também aqui, inclui rádio e televisão), concluindo que todos os outros, principalmente os arrolados no art. 21, inciso XI da CF, o Estado poderá prestar por si mesmo (através da Administração Direta ou indireta) ou transferindo seu desempenho a entidade privada (mediante concessão, permissão ou autorização).⁴¹

Eros Roberto Grau, em suas lições sobre a ordem econômica, advoga que o conceito de “atividade econômica”, em sua acepção ampla, englobaria os serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito:

⁴⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de Curso de Direito Administrativo. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 679.

⁴¹Grandes Temas de Direito Administrativo. 1ed. São Paulo:Malheiros, 2010, p. 286-287.

A prestação de *serviço público* está voltada à satisfação de necessidades, o que envolve a utilização de bens e serviços, recursos escassos. Daí podemos afirmar que o *serviço público* é um tipo de *atividade econômica*.⁴²

Dos entendimentos dos insignes mestres, pode-se chegar à conclusão de que o serviço público é, por natureza, uma atividade econômica já que “voltada à satisfação de necessidades”, eleito pelo Estado como tal em dado momento histórico, sendo por ele prestado direta ou indiretamente ou concedido, permitido ou autorizado ao particular.

Pois bem, somente a partir dessas considerações se mostra mais adequada a análise se às empresas estatais seria extensível ou não a Imunidade Recíproca atribuída às pessoas políticas, suas autarquias e fundações públicas, em razão dos serviços por elas prestados.

Nos casos em que os serviços públicos são de prestação obrigatória do Estado haveria a possibilidade de extensão da Imunidade Recíproca já que, independentemente do particular prestá-los ou não, a atividade estatal será de rigor. Sua indispensabilidade é tamanha que caberá ao Estado prestar tais serviços, não sendo plausível que, caso prestado indiretamente, o serviço seja inviabilizado pela tributação. A viabilidade dos serviços seria mostraria mais importante que eventual concorrência entre o poder público e o particular.

Roque Carrazza defende, inclusive, que às empresas estatais, quando delegatárias de serviços público, não seria aplicável o §2º do art. 150 da CF:

Esta idéia mais se acentua se levarmos em conta que a delegatária não pode negar-se a prestar o serviço público ou a praticar o ato de polícia ainda que isto lhe seja economicamente desvantajoso. De fato, a idéia de serviço público ou de ato de polícia harmoniza-se com a persecução do bem comum, que é o fim precípua do Estado.⁴³

Ademais, caso seja possível, na prática, a realização dos serviços de prestação obrigatória por uma empresa estatal, tratar-se-ão de atividades que ou são monopolizadas, ou ainda que não sejam, a princípio, por sua natureza, como por exemplo saúde e educação, não gerariam concorrência com o particular.

⁴² GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 381.

⁴³ Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. rev. ampl. e atual, Malheiros:São Paulo, 201, p. 793.

Entretanto, nas hipóteses onde o Estado não está obrigado a prestar o serviço público, podendo por si mesmo prestá-lo ou transferi-lo a entidade privada mediante concessão, permissão ou autorização, os serviços se assemelhariam muito à prestação de atividade econômica em sentido estrito.

Quando o Estado presta atividade econômica em sentido estrito, ainda que monopolizada⁴⁴, indubitável a impossibilidade de se falar em imunidade das empresas governamentais, por expressa disposição constitucional do art. 173, § 1º, II e § 2º; e 150, § 3º, primeira parte⁴⁵.

Assim, não sendo o Estado obrigado a prestar os serviços públicos, deixará a cargo somente do particular ou poderá prestar também, através de uma empresa estatal, em concorrência com ele.

Ou seja, o Estado concede os serviços à iniciativa privada, seja porque recebe uma contraprestação, seja porque não conseguiria prestá-lo sozinho⁴⁶, recolhe os impostos fruto das

⁴⁴ “Em termos econômicos, monopólio é a abolição da concorrência. Em termos jurídicos, é a supressão de uma atividade do regime da livre iniciativa, imposta pelo Estado em benefício do interesse coletivo. Pelo que se depreende da nossa Lei Maior, é a exploração, pela União, de uma atividade monopolizada, como ocorre com as indicadas em seu art. 177. Não há, assim, monopólio privado (a exclusividade da atividade está nas mãos de particular), e, ademais, fora desse elenco não cabe falar em monopólio.” (GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 875)

⁴⁵ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

[...]

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

[...]

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Art. 150, VI

[...]

§ 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.

⁴⁶ “A técnica concessória foi pensada para permitir que o Poder Público transferisse o ônus do financiamento e sua execução ao setor privado, em geral via contratos de longo prazo, por meio dos quais o privado se remunerasse pela tarifa paga pelo usuário.” (Monteiro, Vera. Concessão. Malheiros: São Paulo, 2010, p. 11)

atividades e cria uma empresa estatal para prestação dos mesmos serviços em concorrência com o particular⁴⁷.

Nessa hipótese, em razão da imunidade tributária, a empresa estatal poderia tirar vantagem da empresa privada para prestação dos mesmos serviços, em nítida ofensa senão à livre concorrência, ainda que assim não se entenda por não se tratar de atividade econômica em sentido estrito, mas ao princípio da isonomia, da livre iniciativa e, não seria exagero, da boa fé.

Sob este aspecto, portanto, para os serviços públicos em que não haja a necessária prestação estatal, da mesma forma como se passa com as atividades econômicas em sentido estrito, não deveria ser extensível a imunidade recíproca às empresas governamentais pois, do contrário, estar-se-ia tratando diferentemente pessoas jurídicas de direito privado que prestassem iguais serviços.

3.2 IMUNIDADE DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

Infere-se, do exposto acima, que a imunidade somente se estenderia às empresas estatais que realizassem serviços públicos de prestação estatal obrigatória, ficando excluídas, por sua vez, as que prestassem atividades econômicas em sentido estrito e serviços públicos aos quais o estado não estivesse necessariamente obrigado a prestá-los.

Todavia, referida análise se ateve apenas ao aspecto objetivo da questão; diga-se, somente com relação aos serviços prestados por aquelas entidades integrantes da Administração Indireta, sem se adentrar ao aspecto subjetivo, ou seja, se tanto a Empresa Pública como a Sociedades de Economia Mista fariam jus à Imunidade Recíproca caso prestassem os serviços públicos obrigatórios.

Conforme discorrido no tópico 2, diferentemente da Empresa Pública, a Sociedade de Economia Mista é formada por capital público e capital privado.

⁴⁷ Nem se diga que o regime jurídico dos serviços públicos decorreria de dispositivo constitucional diverso do privado (art. 195 da CF/88) pois, segundo a definição de serviço público adotada, a natureza da pessoa que o presta não desvirtuaria suas características públicas.

Sendo assim constituída, independentemente de sua composição societária, não deveria ser admitida a extensão da imunidade recíproca a esta espécie de empresa estatal. As pessoas jurídicas integrantes da Administração Pública Indireta, sejam de direito público como as autarquias e fundações, sejam de direito privado como as empresas estatais, não são iguais em direitos e obrigações e a constituição de cada entidade como tal desencadeia conseqüências de diversas ordens e em vários aspectos.

Admitindo-se serem imunes as Sociedades de Economia Mista corre-se o risco de se ter violada a isonomia entre as pessoas que constituem uma sociedade empresária, na medida em que o acionista privado de uma empresa estatal, em última instância, será beneficiado direta ou indiretamente pela imunidade, em detrimento de outro particular que preferiu adquirir ações da iniciativa privada e que, portanto, não faria jus ao mesmo direito. Desse modo, a imunidade conferida ao ente público com o intuito de garantir sua autonomia não deveria, ainda que indiretamente, aproveitar o particular nos casos que a Constituição assim não previu.

Sabe-se que as empresas governamentais podem prestar serviços públicos ou atividades econômicas em sentido estrito. Porém, a diferença na natureza dos serviços prestados, na hipótese de o serem por uma Sociedade de Economia Mista, não prejudicaria a tese defendida, pois a análise de uma possível infringência da desigualdade estaria entre os particulares que optassem por serem acionistas de uma empresa estatal ou de uma empresa privada.

A tese de que as Sociedades de Economia mista em nenhuma hipótese deveriam ser imunes, encontra eco na tendência recente do Supremo Tribunal Federal⁴⁸ em considerar a questão do lucro da entidade, uma vez que não se vislumbra o particular participar de uma sociedade empresária sem visar o lucro.

O particular, diferentemente do poder público que deveria constituir empresas apenas com o propósito de realização dos fins estatais, sempre vai buscar o lucro quando pretende participar de uma sociedade empresária. Nas pertinentes colocações de Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa:

⁴⁸ Ver RE 285.716-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, DJE de 26-3-2010, , transcrito na conclusão.

Como em toda e qualquer sociedade, o interesse primordial do acionista é participar dos lucros que ela venha a produzir, resultado que se coloca no plano de risco da atividade empresarial. Em alguns casos, quando se cuida de companhias abertas, pode estar presente o objetivo de lucrar não apenas pelo recebimento dos dividendos a serem distribuídos no final do exercício (conforme deliberação da AGO), mas em virtude de eventual valorização da cotação das ações no mercado. Isto representa um risco ainda maior – discussão que se coloca no estudo de mercado de capitais, ora afastado.

O direito de participação nos lucros sociais representa a própria razão da criação da sociedade, reunindo-se nela bens e esforços que levam à realização de um resultado que poderia ser atingido pelo interessado na qualidade de empresário, com menor eficiência e menor volume de resultados, mas que, como sócio de uma sociedade empresária, serão catalisados de forma mais proveitosa.⁴⁹

Quanto a esse aspecto, portanto, o melhor entendimento é o de que não se poderia considerar, com base no art. 150, VI da CF, imune uma Sociedade de Economia Mista e, a *contrario sensu*, seria, em tese, possível admiti-la a uma Empresa Pública, já que formada exclusivamente por capital público.

Diante de tudo que foi exposto, a Empresa Pública, quando prestadora de serviço público obrigatório do Estado, assemelha-se à Administração Direta, não havendo razão para não se lhe estender a Imunidade Tributária Recíproca, posto respeitados, no caso, todos os princípios e normas constitucionais.

4. CONCLUSÃO

A imunidade tributária, como classe de normas jurídicas que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para expedir regras instituidoras de tributos, visa o atendimento de princípios jurídicos e/ou direitos dos cidadãos previstos na Constituição Federal.

A denominada Imunidade Recíproca impede que um ente da federação, seja ele União, Estado, Distrito Federal ou Município, tribute com impostos outro ente federado, mantendo-os, cada qual, com suas respectivas autonomias, através da divisão de competências, em respeito ao basilar princípio federativo.

⁴⁹ VERÇOSA, Haroldo M. D. Curso de Direito Material 3. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 245-246.

Como, por expressa disposição constitucional, referida imunidade se estende às autarquias e fundações públicas, entendimentos há no sentido de ser ela também extensível às empresas estatais, Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista, entidades integrantes da Administração Pública Indireta.

Sob esse aspecto, argumentam os defensores da extensão que se as atividades prestadas pelas empresas estatais forem consideradas serviço público, a elas deveria ser estendida a Imunidade Recíproca.

Entretanto, como se pretendeu desenvolver durante o presente trabalho, a análise da extensão ou não da Imunidade Recíproca não se limitaria à natureza dos serviços prestados pelas empresas estatais mas deveriam ser consideradas, também, às especificidades desses serviços, bem como as características próprias de cada espécie de empresa governamental.

As empresas estatais prestadoras de atividades econômicas em sentido estrito ou de serviços públicos que não são de prestação estatal obrigatória não estariam, como visto, imunes aos impostos. Interpretação diversa iria de encontro às normas e princípios constitucionais retro tratados, em especial aos princípios da isonomia, livre concorrência e livre iniciativa.

De igual modo, em consonância com o princípio da isonomia, as Sociedades de Economia Mista, por sua constituição acionária com capital público e privado (que, por lógica, visa o lucro), em nenhuma hipótese estaria abrangida pela Imunidade Recíproca.

Muito embora decisão recente do STF, conforme supra transcrito RE 580.264, admitiu a extensão da Imunidade Recíproca às Sociedades de Economia Mista, o entendimento da Corte Constitucional vem evoluindo para exigir que a empresa estatal, para fazer jus à imunidade, não vise à distribuição de lucros:

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda

constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.” (RE 285.716-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, *DJE* de 26-3-2010.)

Em suma, considerando não haver dispositivo constitucional expresso, diferentemente do que se passa às autarquias e fundações públicas, a Imunidade Tributária Recíproca das empresas estatais, a fim de que sejam respeitados todas as normas e princípios constitucionais, deve ser vista com cautela, admitindo-se sua extensão apenas às Empresas Públicas prestadoras de serviços públicos obrigatórios do Estado.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Curso de Direito Tributário, coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo, RT, 1978.

BARRETO, Aires Fernandino e BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades. Tributárias: Limitações Constitucionais *ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. Teoria Geral do Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de direito constitucional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27 ed. rev. ampl. e atual. Malheiros: São Paulo, 2011.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 22. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 15 ed., rev, atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 20 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Curso de Direito Tributário. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Direito Tributário, linguagem e método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

DALLARI, Adilson Abreu. Imunidade de Estatal Delegada de Serviço Público, Rev. de Dir. Trib, 65, 1995, p. 22-41.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 19 ed. São Paulo:Atlas, 2006.

FERREIRA, Pinto. Comentários à Constituição Brasileira. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 5.

FURTADO, Lucas Rocha. Curso de Direito Administrativo. 2 ed. rev. ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros: 2002.

LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. 7 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 32 ed. São Paulo:Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28 ed. São Paulo:Malheiros, 2011.

_____. Grandes Temas de Direito Administrativo. 1 ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Pareceres de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2011.

MONTEIRO, Vera. Concessão. São Paulo:Malheiros, 2010.

MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil Interpretada e legislação Constitucional. São Paulo:Atlas, 2002.

_____. Direito Constitucional. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24 ed. São Paulo:Malheiros, 2005.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Imunidade Tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

VERÇOSA, Haroldo M. D. Curso de Direito Material 3. São Paulo: Malheiros Editores, 2008