

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
Programa de Pós-Graduação em Direito Administrativo  
Trabalho de Conclusão de Curso

**A (IM)POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECÔNOMIA MISTA**

Bruno Lameira Itani

Brasília-DF  
2013

BRUNO LAMEIRA ITANI

**A (IM)POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECÔNOMIA MISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administrativo do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Administrativo.

Orientadora: Marilda Silveira

Brasília-DF  
2013

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO  
Programa de Pós-Graduação em Direito Administrativo

BRUNO LAMEIRA ITANI

**A (IM)POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECÔNOMIA MISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito Administrativo do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Administrativo.  
Orientação: Prof. Marilda Silveira

Aprovado em \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

À minha mãe, ao meu pai, à minha irmã e a minha namorada, os quais sempre estiveram comigo me dando todo o amor e força que preciso para continuar trilhando a trajetória da minha vida.

*Pouco conhecimento faz que as pessoas se sintam orgulhosas. Muito conhecimento, que se sintam humildes. É assim que as espigas sem grãos erguem desdenhosamente a cabeça para o Céu, enquanto que as cheias as baixam para a terra, sua mãe.*

**Leonardo da Vinci**

## RESUMO

ITANI, Bruno Lameira. **A (im)possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista.** 2013. Trabalho de Conclusão de curso (Pós-Graduação). Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Goiânia, 2013.

O presente estudo tem como objetivo realizar uma análise geral sobre a imunidade tributária recíproca e sua extensão às empresas públicas e sociedades de economia mista. Através de uma análise principiológica e sistêmica, buscou-se compreender melhor o conceito de imunidade e competência legislativa tributária, demonstrando a importância e a melhor compreensão destas. A intenção da pesquisa foi de verificar em quais casos é possível estender a imunidade recíproca frente aos princípios constitucionais do federalismo e da capacidade econômica. Partindo do conhecimento de tais imunidades, buscou-se ainda conjugar tal preceito com o conceito de serviço público e a necessidade de se aplicar tal imunidade às empresas estatais que exerçam o referido tipo de atividade.

**Palavras-chave:** Imunidade tributária. Imunidade recíproca. Empresas públicas. Sociedades de economia mista. Serviço Público.

## ABSTRACT

The present study aims to conduct a general analysis on the reciprocal tax immunity and its extension to public enterprises and joint stock companies. Through a principled and systemic analysis, we sought to better understand the concept of immunity and tax legislative competence, demonstrating the importance and understanding of these. The intent of the research was to verify in which cases it is possible to extend the reciprocal immunity against the constitutional principles of federalism and economic capacity. Based on the knowledge of these immunities, yet sought to combine this precept with the concept of public service and the need to apply such immunity to state enterprises engaged in said activity type.

Keywords: Immunity tax. Reciprocal immunity. Public companies. Joint stock companies.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	-	Parágrafo
Art.	-	Artigo
CF	-	Constituição Federal
CODESP	-	Companhia Docas do Estado de São Paulo
DF	-	Distrito Federal
EBCT	-	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
IDP	-	Instituto Brasiliense de Direito Público
Inc.	-	Inciso
Min.	-	Ministro
Nº.	-	Número
Rel.	-	Relator
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STN	-	Sistema Tributário Nacional



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO PÁTRIO.....</b>	<b>10</b>
<b>2.2 IMUNIDADES CONDICIONADAS E INCONDICIONADAS .....</b>	<b>13</b>
<b>2.3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA .....</b>	<b>14</b>
<b>2.4 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ADMINISTRATIVOS QUE REGEM A IMUNIDADE RECÍPROCA .....</b>	<b>16</b>
<b>2.4.1 Os princípios e o ordenamento.....</b>	<b>16</b>
<b>2.4.2 Princípio federativo.....</b>	<b>19</b>
<b>2.4.3 Princípio da capacidade econômica.....</b>	<b>20</b>
<b>3. EMPRESAS PÚBLICAS E SERVIÇO PÚBLICO .....</b>	<b>28</b>
<b>3.1 AS EMPRESAS ESTATAIS – EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA .....</b>	<b>28</b>
<b>3.2 CONCEITUANDO SERVIÇO PÚBLICO.....</b>	<b>30</b>
<b>4 A IMUNIDADE RECÍPROCA APLICADA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS .....</b>	<b>32</b>
<b>4.1 AS EMPRESAS PÚBLICAS DELEGATÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO .....</b>	<b>32</b>
<b>4.2 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA .....</b>	<b>33</b>
<b>4.3 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....</b>	<b>37</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>42</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo realizar uma análise de cunho administrativista sobre o sistema tributário brasileiro e chamar a atenção às imunidades tributárias, em especial, à imunidade recíproca, bem como suas extensão às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mistas.

Para tal, analisaremos a natureza jurídica de tais entidades bem como passaremos pela definição das atividades por elas desempenhadas, enquadrando-as, ou não, na definição de serviço público.

A imunidade tributária recíproca tem previsão no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal (CF) de 1988, e consiste na vedação da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (DF), de instituírem tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Assim, é pacífica a aplicação de tal imunidade às pessoas jurídicas de direito público pertencentes à administração direta, não podendo um ente tributante imiscuir-se na atividade de outro por meio da cobrança de tributos.

Contudo, com a ampliação da descentralização do Estado e com a expansão da criação de empresas públicas e sociedades de economia mista, os cientistas do Direito passaram a ser indagados sobre a possibilidade de ampliação de tal benefício também às empresas estatais.

Questiona-se muito se o fato de tais empresas estarem exercendo atividades anteriormente praticadas por entes da administração direta não justificativa suficiente para o gozo de tal benefício.

De suma importância é a análise a respeito das formas como tais imunidades devam ser aplicadas, de modo que aquelas empresas são controladas por entes políticos e exercem grande movimentação financeira, refletindo em prejuízo ao erário público no que tange à sua tributação como a sua não tributação.

A intenção da presente pesquisa é de aprofundar o estudo sobre a imunidade recíproca frente aos princípios constitucionais do federalismo e da capacidade econômica, em contraponto com a necessidade de adequada prestação dos serviços públicos.

Para tal, após uma análise tributária sobre os conceitos de Imunidade, Imunidade Tributária Recíproca, Capacidade Contributiva, dentre outros institutos, analisar-se-á, também, a criação das empresa públicas e da sociedade de economia mista, traçando de forma mais detalhada o tipo de atividade por elas desempenhada, quando se trata de prestação de serviços públicos de forma descentralizada ou de atividade econômica em setores tidos por estratégicos para o Estado.

Passada tal análise, nos debruçaremos sobre tema espinhoso na doutrina brasileira, qual seja, a definição do que deve se entender por serviço público, a quem cabe o dever de prestá-los e quais as conseqüências advindas da prestação de tais atividades.

Posto isto, propõe-se aqui uma análise do posicionamento doutrinário a respeito do tema, a fim de construir, de modo sistemático, o ordenamento posto à hermenêutica para a aplicação da imunidade tributária recíproca e das pessoas que devem gozar de tal benefício fiscal.

Por fim, tentar-se-á demonstrar nas linhas a seguir, o posicionamento que o Supremo Tribunal Federal (STF) vem adotando quando acionado para solucionar casos concretos envolvendo empresas públicas e sociedades de economia mista face ao interesse fiscal dos entes federados.

## 2 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

### 2.1 A imunidade tributária no ordenamento pátrio

Ao iniciar o estudo sobre as imunidades tributárias, mais especificamente sobre a possibilidade ou não da extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, faz-se necessário fixar as premissas básicas que servirão de base para a abordagem da referida temática.

É de suma importância desenvolver a noção de competência tributária e o conceito de imunidade tributária que servirão de fundação para as conclusões obtidas nas linhas a seguir.

A Constituição Federal (CF) de 1988, ao tratar do Sistema Tributário Nacional (STN), disciplinou a competência tributária de cada ente político de forma inteira e rígida, demarcando, por balizas claras, o âmbito de competência legislativa de cada ente federativo para instituição de tributos.

Roque Antônio Carraza, de forma objetiva, destaca que “competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas **hipóteses de incidência**, seus **sujeitos ativos**, seus **sujeitos passivos**, suas **bases de cálculo** e suas **alíquotas**”<sup>1</sup>.

Assim, observa-se que a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição Federal, a qual, visando evitar que um ente político onerasse certas situações ou pessoas consideradas relevantes para o Estado, prevê a impossibilidade de instituição de tributos sobre tais entes por serem tidos por imunes.

Leciona, a propósito, o professor Paulo de Barros de Carvalho sobre as competências tributárias:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, **inovando** o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), a ponência de normas jurídicas **inaugurais** no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em

---

<sup>1</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 17 (grifo meu).

qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.

[...]

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos<sup>2</sup>.

Quando falamos em competência tributária para legislar sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, devemos ressaltar que tal competência foi expressamente delegada à Lei Complementar, conforme preceituado no art. 146, II da CF.

Tal modalidade legislativa foi escolhida justamente pelo conhecimento que o constituinte tem da fúria fiscal dos entes políticos em buscar cada vez mais formas de aumentar sua arrecadação.

Nesse sentido, citamos o professor Paulo Ayres Barreto:

Conhecedor da fúria que campeia em todas as esferas de governo, a Constituição reservou essa relevante matéria à lei complementar, evitando tivéssemos, a respeito – a pretexto de regular limitações constitucionais ao poder de tributar – uma lei federal, uma lei distrital, mais de duas dezenas de leis estaduais e mais de 5.000 leis municipais, todas a amesquinhar, a restringir, a mutilar, a mais não poder, as imunidades, especialmente as da letra “c” do inciso VI, do art. 150<sup>3</sup>.

Fixada a premissa quanto ao conceito de competência tributária, passa-se ao objeto central do presente capítulo: a imunidade tributária. Esta consiste em uma exclusão da competência tributária em relação a certas pessoas, bens ou fatos. Ou seja, nas palavras do professor Aliomar Baleeiro, as imunidades tributárias são uma limitação constitucional ao poder de tributar<sup>4</sup>.

Tal conceito vem sendo amplamente recepcionado pela doutrina pátria, a qual entende que as imunidades são uma baliza instituída pelo constituinte para limitar a competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno.

Nesse sentido, tem-se o ensinamento do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>3</sup> BARRETO, Paulo Ayres, **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

<sup>4</sup> BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 11.

estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas<sup>5</sup>.

Completando tal pensamento, tem-se o professor José Souto Maior Borges, citado pelo professor Paulo Ayres Barreto, ao tratar da competência tributária:

Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, que dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido<sup>6</sup>.

Diante do exposto, percebem-se as imunidades não como limitações de competência, mas sim, como o resultado de regras positivas e negativas que a delinham e demarcam<sup>7</sup>. Ou seja, as imunidades nascem juntamente com as regras de competência – é a conclusão lógica da interpretação do âmbito de competências legislativas.

Além de ser uma forma de demarcação de competência, as imunidades tributárias também possuem outro papel dentro do ordenamento: de modo reflexo, representam uma garantia fundamental do contribuinte de sofrer tributação sobre determinada pessoa, fato ou objeto.

A seguir, tem-se parte da doutrina de Roque Antonio Carraza sobre a referida temática:

Estamos percebendo que, por **efeito reflexo**, as regras imunizantes conferem aos beneficiários o direito público subjetivo de não serem tributados. Deste modo, se a situação **N** é, nos termos da Lei Maior, insuscetível de ser alcançada pela tributação, o contribuinte tem o direito de, enquanto a realiza, não ser molestado, em sua propriedade, por pessoa política alguma. Por outro lado, se só a pessoa política **A** pode tributar o fato **X**, o contribuinte que o pratica também tem o direito de, em razão dele, não ser tributado pelas pessoas políticas **B, C, D, N**<sup>8</sup>.

No mesmo sentido, entende José Wilson Ferreira Sobrinho:

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 236.

<sup>6</sup> BARRETO, Paulo Ayres, op. cit., p. 12.

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. Imposto sobre serviços. Tributação de anúncios e destaques em lista ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. Revista de Direito Tributário, v. 39, n. 106. In: **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 57.

<sup>8</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 22-23 (grifo meu).

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<sup>9</sup>.

É preciso observar a imunidade tributária como um dos principais valores lançados na ordem constitucional – valor este que tem o poder de conferir segurança e certeza às relações jurídicas e aos contribuintes.

Por fim, é possível conceituar a imunidade tributária como um obstáculo criado pelo constituinte para proteger certas pessoas, fatos e situações do poder legiferante das pessoas políticas de direito constitucional interno.

## 2.2 Imunidades condicionadas e incondicionadas

As imunidades tributárias podem ser classificadas de diversas maneiras e formas, conforme o interesse objetivado pelo cientista do Direito.

Para o presente estudo, faz-se importante destacar a classificação utilizada pelo professor Paulo Ayres Barreto, o qual divide as imunidades tributárias em duas classes, a saber: as condicionadas e as incondicionadas<sup>10</sup>.

A imunidade incondicionada é aquela que independe de uma norma infraconstitucional reguladora; ou seja, a carta magna não traz condições, restrições ou requisitos para que tal imunidade se aplique. Como exemplo desta, tem-se o art. 150, inc. VI, alíneas “a”, “b” e “d” da CF de 1988. São elas: a imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto e a imunidade dos livros, periódicos e de papel destinado a sua impressão.

A inexistência de requisitos e condições sobre tais imunidades se faz lógica pelos próprios direitos aos quais estas visam assegurar.

A imunidade recíproca, por exemplo – tema do presente estudo –, visando a manutenção e a plenitude do pacto federativo, determina que baste ser ente político

---

<sup>9</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996, p. 102.

<sup>10</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 14.

constitucional para que seus patrimônios, rendas e serviços não possam ser gravados com impostos.

Por sua vez, a CF traz em seu rol de limitações ao poder de tributar, algumas hipóteses que, para operarem plenamente, dependem da existência de uma lei infraconstitucional que as regule: são as imunidades condicionadas encontradas nos arts. 150, VI, alínea “c”, 195, § 7º, e art. 5º, LXXIV, todos da Carta Magna vigente.

A título de exemplificação, tem-se, a seguir, o art. 150, VI, “c”, *in verbis*:

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  
 [...]
   
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;  
 [...].

Ao examinar tal enunciado prescritivo, é possível observar que a norma de imunidade só terá sua eficácia alcançada mediante a observância de certas exigências.

Conforme destacado anteriormente, a imunidade recíproca está no grupo daquelas imunidades ditas incondicionadas. Ou seja, basta o caráter subjetivo de ser ente político para gozar de tal benesse. Contudo, tal premissa deve ser relativizada ao se tratar das empresas estatais, onde o caráter objetivo deverá ser observado.

### **2.3 Imunidade tributária recíproca**

No texto constitucional, distinguem-se várias espécies diferentes de imunidades, conforme previsões expressas do art. 150, VI, da CF de 1988. O presente estudo tem seu foco apenas na hipótese prevista na alínea “a” do referido artigo, ou seja, apenas na imunidade tributária “recíproca”, *in verbis*:

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;  
 [...].



Tal imunidade consiste na não possibilidade de tributação entre as pessoas de direito público interno, em razão da forma federativa de Estado adotada pela Carta Magna vigente.

A imunidade recíproca protege o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados e dos Municípios, sendo extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que concerne ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art.150, § 2º).

Conforme será demonstrado ao longo deste estudo, a interpretação a ser dada à regra de imunidade tributária recíproca deve ser a mais abrangente possível, visto que seu fundamento mais importante é a proteção e manutenção da forma de Estado Federal, por isto sendo considerada cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CF de 1988.

Neste sentido, faz-se pertinente o que preconiza Roque Antonio Carrazza, sobre tal questão:

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. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado” (art. 60, §4º, I)<sup>11</sup>

A imunidade tributária recíproca não tem por maior finalidade preservar os cofres das pessoas de direito público interno, mas sim garantir uma maior isonomia e independência destas entre si.

Corroborando com tal entendimento, tem-se o professor José Souto Maior Borges, que destaca a importância das imunidades no ordenamento pátrio:

Sistematicamente, através da imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema de direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objeto do escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade dos

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 689-690.

valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo<sup>12</sup>.

A importância da imunidade tributária é tamanha que, mesmo que parte da doutrina adota o posicionamento de que mesmo que não tivesse sido expressamente prevista no texto constitucional, sua existência seria inquestionável quando de uma análise sistêmica do esquema federativo do Estado brasileiro. Neste sentido, coaduna de tal entendimento professores como Paulo de Barros Carvalho, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba<sup>13</sup>.

## **2.4 Os princípios constitucionais administrativos que regem a imunidade recíproca**

### **2.4.1 Os princípios e o ordenamento**

Após o estudo conceitual sobre as imunidades tributárias, faz-se importante firmar o entendimento de que o legislador constituinte, ao estabelecer a imunidade recíproca, o fez embasado nos princípios do pacto federativo e da capacidade econômica.

Ao iniciar uma análise principiológica das imunidades tributárias, é preciso analisar o conceito de princípios e sua importância hermenêutica em face do ordenamento jurídico pátrio.

A conceituação de princípios possui duas grandes correntes, a saber: a primeira, encabeçada por Robert Alexy, entende que princípios são mandamentos de otimização, ou seja, normas que estabelecem que algo seja cumprido na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas existentes. São os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito.

---

<sup>12</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo, 1980, p. 184-185.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 240.

Celso Antônio Bandeira de Mello examina exaustivamente o conceito de princípio ao afirmar que é “o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”<sup>14</sup>

Contudo, no presente estudo, deve-se entender o termo “princípios” não como simples ideias passíveis de ponderação, mas como normas fundamentais e estruturantes do ordenamento.

Maria Sylvia Zanella de Di Pietro, citando José Cretella Júnior, conceitua que os “princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturações subsequentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência”<sup>15</sup>.

Nas palavras de Joel de Menezes Niebuhr:

Os princípios são normas de elevada abstração e generalidade não circunscritos em pressupostos de fato, relacionados historicamente à moral e à justiça, o que a eles confere superioridade normativa, bem como propicia, a descoberta do sentido e da finalidade a ser perseguida na solução de casos concretos, sistematizando e permitindo a adequação da ordem jurídica à dinâmica social, mediante a ponderação justificada pelo razoável.<sup>16</sup>

Faz-se importante destacar que os princípios podem ser vistos como valores ou como regras. Tal distinção, entretanto, é de veras complexa e inexistente unanimidade doutrinária acerca do critério a ser adotado. Buscaremos aqui, firmar a linha doutrinária que servirá como premissa para o desenvolvimento.

José Gomes Canotilho sintetiza a questão da seguinte forma:

A existência de regras e princípios, tal como se acaba de expor, permite a decodificação, em termos de um (Alexy:gemassigte Konstitutionalismus), da estrutura sistêmica, isto é, possibilita a compreensão da constituição como sistema aberto de regras e princípios.

Um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – legalismo – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas. Conseguir-se-ia um <sistema de segurança>, mas não haveria qualquer espaço livre para a complementação e o desenvolvimento de um

<sup>14</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 882-883.

<sup>15</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 62.

<sup>16</sup> NIEBUHR, Joel de Menezes. **Princípio da isonomia na licitação pública**. 1. ed. Santa Catarina: Obra Jurídica, 2000, p. 44.

sistema, como o constitucional, que é necessariamente um sistema aberto. Por outro lado, um legalismo estrito de regras não permitiria a introdução dos conflitos, das concordâncias, do balanceamento de valores e interesses, de uma sociedade pluralista e aberta. Corresponderia a uma organização política monodimensional (Zagrebelsky).

O modelo ou o sistema baseado exclusivamente em princípios (Alexy: *prinzipien – Modell des Rechtssystems*) levar-nos-ia a uma consequência também inaceitáveis. A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependência do fático e jurídico, só poderiam conduzir a um sistema falho de segurança jurídica e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema. Daí a proposta aqui sugerida. Qualquer sistema jurídico carece de regras jurídicas... Contudo, o sistema jurídico necessita de princípios (ou os valores que eles exprimem) [...]<sup>17</sup>.

Misabel Derzi trata assim o enquadramento dos princípios no sistema constitucional brasileiro:

Hoje, o Constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira a uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja, a análise estruturadora sistêmica é necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de "aparentes", porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua<sup>18</sup>.

Diante do exposto, mostra-se imperiosa a conclusão de que o constitucionalismo brasileiro é um sistema regido por princípios que compreendem tanto regras quanto valores.

Os princípios são instrumentos essenciais na hermenêutica jurídica, conforme ensina Carlos Ari Sundfeld:

Na aplicação do Direito, os princípios cumprem duas funções: determinam a adequada interpretação das normas e permitem a colmatação de suas lacunas. Quanto à primeira, pode-se dizer que: a) é incorreta a interpretação da regra, quando dela deriva contradição, explícita ou velada, com os princípios; b) quando a regra admite logicamente mais de uma interpretação, prevalece a que melhor se afinar com os princípios; c) quando a regra tiver sido redigida de modo tal que resulte interpretação mais extensa ou mais restritiva que o princípio, justifica-se a interpretação extensiva ou restritiva, para calibrar o alcance da regra com o princípio<sup>19</sup>.

Aliomar Baleeiro também destaca que:

<sup>17</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Lisboa: Almedina, 1999, p. 1088-1089.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 34.

<sup>19</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. **Licitação e contrato administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.19.

A imunidade recíproca responde a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e o princípio da igualdade (que, no Direito Tributário, deve ser examinado predominantemente segundo o critério da capacidade econômica). Quer se examine o tema sob um ângulo – o da isonomia política dos entes da federação –, quer sob outro – o da inexistência da capacidade econômica – a imunidade intergovernamental obriga e não pode ser reduzida por modificação posterior que altere o Texto Constitucional originário. Na Constituição brasileira, a imunidade recíproca não se fundamenta em um ou outro, mas ao contrário, no duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica, ambos limitadores da faculdade de emendar ou de revisar a Carta, própria do Poder Legislativo derivado<sup>20</sup>.

Assim, o sistema legislativo pátrio baseou-se nos referidos princípios, que fundamentam a imunidade recíproca. Para a grande maioria dos estudiosos, a maior relevância é direcionada à opção pela forma federal de Estado e pela autonomia das pessoas estatais<sup>21</sup>.

#### **2.4.2 Princípio federativo**

O federalismo, como forma de Estado, nasceu da constituição norte-americana de 1787. Tal forma de Estado caracteriza-se pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional e autonomia federativa<sup>22</sup>.

O pacto federativo, direito fundamental expressamente representado na CF de 1988, em seu art. 1º, *caput*, traz a garantia de que a República Federativa do Brasil será formada, indissoluvelmente, da união de seus Estados, Municípios e Distrito Federal (DF).

A igualdade entre os entes federados deve ser um dos alicerces Estado brasileiro, na medida em que assegura, a todos os Estados, condições iguais, visando garantir a autonomia destes.

César Augusto Mimoso Ruiz Abreu enfatiza a importância do princípio federativo para o ordenamento jurídico pátrio:

O Federalismo deve ser erigido à categoria de princípio jurídico fundamental de nosso constitucionalismo moderno, tendo em vista que são considerados como tais os princípios historicamente objetivados e progressivamente

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 126.

<sup>21</sup> PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. 1. ed. Santa Catarina: Conceito Editorial, 2009, p. 93.

<sup>22</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 99.

introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional<sup>23</sup>.

Para que o princípio federativo se concretize em sua plenitude, é necessário que se garanta não somente uma autonomia política, mas também uma autonomia financeira, permitindo que cada Estado-membro goze de verbas próprias para melhor aplicar aos seus interesses locais. Tal autonomia seria inconcebível com um sistema jurídico-tributário que permitisse uma tributação recíproca dos entes políticos integrantes da Federação, uma vez que, pragmaticamente, os Estados ficariam sob grande controle econômico da União.

Corroborando entendimento, tem-se o exposto por Roque Antonio Carrazza:

A Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas *cláusulas pétreas* que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado” (art. 60, § 4º, I). Ora, na medida em que nem emenda constitucional pode tender a abolir a forma federativa de Estado, muito menos o poderá fazer a lei tributária, exigindo imposto de pessoa política<sup>24</sup>.

Assim, conclui-se que se não fosse para garantir o princípio federativo, o constituinte não teria impedido a tributação entre os entes políticos e garantido tal princípio como cláusula pétrea do ordenamento.

### **2.4.3 Princípio da capacidade econômica**

A CF, ao mesmo tempo em que define o federalismo como um dos pilares da República, traz o princípio da capacidade econômica como principal fundamento constituinte da imunidade tributária recíproca.

O Estado, ao intervir na atividade econômica, age com a finalidade de dispor de recursos financeiros suficientes ao cumprimento de suas funções. Ou seja, não há uma busca por lucratividade, mas, apenas, visa um equilíbrio econômico entre suas receitas e despesas.

---

<sup>23</sup> ABREU, César Augusto Mimoso Ruiz. **Sistema federativo brasileiro: degeneração e reestruturação**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2004, p. 28.

<sup>24</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27.

Com base na referida não lucratividade é que o professor Diogo Pítsica fundamenta a extensão de tal imunidade a todas as pessoas de direito público, como se segue:

A ausência de capacidade econômica é o que se constitui no pilar-mestre da imunidade tributária recíproca.

Aí se integram, por consequência, as autarquias públicas e as empresas de economia mista que igualmente não objetivam lucratividade, embora de sua atividade até possa advir certa lucratividade. Mas esse não é o desiderato.

Neste ponto do estudo merece destaque o princípio tributário da igualdade ou da isonomia tributária. Dito princípio, conforme análise, indiretamente, serve de base à imunidade recíproca, ao menos, no que diz respeito a sua extensão para todas as pessoas jurídicas de direito público.

Em rigor, seria uma imensa contradição conceber a descentralização e a ausência de capacidade econômica para, simultaneamente, imaginar exercício de competências impositivas sobre fatos jurídicos capazes de legitimar imposição tributária de um ente para com o outro.

A regulação das relações financeiras recíprocas entre os estados-membros deve ensejar que estes possam livremente executar suas funções. A União, de modo algum relega a um segundo plano a sua soberania, haja vista que apenas se cinge dos aspectos administrativo-financeiros<sup>25</sup>.

De tais ensinamentos, auferem-se que a extensão da imunidade tributária recíproca é condição fundamental à asseguarção da isonomia e da capacidade econômica dos entes federados. A tributação de empresas estatais que não visem lucro é o mesmo que tributar-se a própria prestação do serviço público.

Terminada esta primeira análise sobre o conceito e os princípios aplicáveis às imunidades tributárias, passar-se-á a uma análise sobre a natureza jurídica das empresas públicas e a extensão da imunidade recíproca a tais entes.

#### **2.4.4 Princípio da Legalidade**

A lei, ao mesmo tempo em que define os direitos e garantias individuais, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade.

O princípio da legalidade está insculpido nos artigos 5º, inciso II, e 37, caput, de nossa Carta Magna.

Nas relações privadas, tal princípio é caracterizado pela máxima de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de

---

<sup>25</sup> PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. 1. ed., Santa Catarina: Conceito Editorial, 2009, p. 98.

lei". Contudo, ao estudarmos tal princípio aplico às relações de Direito Público, o princípio da legalidade deve ser interpretado de forma mais restritiva. Podendo também ser desenhada por outra máxima presente na doutrina que se exterioriza como: "somente poderá ser feito ou deixado de fazer alguma coisa se previsto em lei".

Quando se aplica o princípio em comento às Empresas Públicas, este adquire uma importância ainda maior, tendo em vista que tais pessoas jurídicas tem sua criação vinculada à promulgação de uma lei que determinara os motivos e finalidades pelos quais a referida empresa esta sendo criada, bem como disporá, taxativamente, sobre as atividades que deverão ser exercidas por tal empresa para melhor atender aos seus princípios criadores.

Tais atividades devem ser processadas em estrita obediência ao princípio da legalidade, uma vez que os agentes administrativos são compelidos a agir nos termos das normas que lhes são apresentadas, procedendo conforme a lei e exigindo apenas o que nela for admitido. Impede-se que haja intervenção ou a criação de procedimentos estranhos àquele anteriormente definido pelo legislador.

O princípio da legalidade estatui que os sujeitos envolvidos na prestação de serviços ditos públicos devem se vincular aos mandamentos da lei, não podendo destes se desviarem ou se afastarem, observado, também, o poder discricionário eventualmente utilizado pela Administração Pública.

Para o presente estudo, tal princípio também deve ser observado sobre a ótica tributária, tendo em vista que a concessão de imunidade e a cobrança de determinado tributo também estão sempre vinculadas à existência de lei garantidora de tais atos.

O Sistema Tributário Nacional, desenhado nos artigos 145 e seguintes da Constituição Federal, estabelece uma extensão ainda maior à aplicação do princípio da legalidade quando tratamos de normas tributárias.

Nos dizeres do professor Diego Pitsica, podemos observar a plenitude que tal princípio alcança dentro do Sistema Tributário:

Uma simples leitura do texto constitucional basta para verificar que aos Estados e Municípios a estrita legalidade restou absoluta tanto aos impostos quanto a taxas e contribuições de melhoria, enquanto à



União quatro dos seis impostos vigentes possíveis são suas alterações mediante atos infralegais<sup>26</sup>.

Dessa forma, podemos concluir que a aplicação da legalidade é a única forma pela qual a Administração Pública pode exigir qualquer ação ou impor sanções a seus administrados.

#### **2.4.5. Princípio da Supremacia do Interesse Público**

Princípio basilar do Direito Administrativo, a supremacia do interesse público, como o próprio nome já diz, estabelece que os atos da administração devam, em todas as suas decisões, observar a supremacia do interesse público sobre os interesses individuais. Cabendo ao administrador velar pelos interesses da coletividade mesmo que em detrimento de direitos particulares.

Tal princípio irá nortear, de igual sorte, a concessão das imunidades tributárias a este ou aquele ente da federação na medida que levará em consideração a atividade desempenhada por tal empresa e o fato de que tal serviço, quando adotar as características de Serviço Público, deva possuir uma importância superior aos interesses tributantes do demais entes.

Di Pietro ao tratar do tema se baseia em Celso Antônio Bandeira de Mello quando escreve:

Ligado a esse princípio de supremacia do interesse público – também chamado de princípio da finalidade pública – está o da indisponibilidade do interesse público que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2004:69), “significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público – não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre ele, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”. Mais além, diz que ‘as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado (e de outras pessoas políticas, cada qual na própria esfera) em sua manifestação legislativa. Por isso, a Administração e a pessoa administrativa, autarquia têm caráter instrumental’.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. 1. ed., Santa Catarina: Conceito Editorial, 2009, p. 56.

<sup>27</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 66;

As atividades da administração são desenvolvidas buscando o interesse e benefício da coletividade. Mesmo quando o interesse pareça ser imediato, o fim deve ser sempre buscando o interesse público, sob pena de ferir outros princípios, como o da finalidade.

Dessa forma, leia-se aqui o princípio da Supremacia do Interesse Público como a supremacia da continuidade e da prestação de um serviço público sobre os interesses particulares dos administradores dos demais entes e sobre sua ânsia por arrecadar mais recursos.

Posto isto, deve-se levar em consideração tal princípio quando estudamos a possibilidade, ou não, de se tributar Empresas Estatais que nada mais são que entes pertencentes, de forma total ou parcial, ao próprio Estado e exerce atividades como se este fosse.

#### **2.4.6. Princípio da Segurança Jurídica**

A segurança jurídica é elemento basilar de todo o ordenamento jurídico. Ele é quem garante a certeza de que as relações jurídicas irão se perpetuar no tempo, dando segurança tanto à administração quanto aos administrados.

Tal princípio possui seu fundamento no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, e está intimamente ligado à confiança que os participantes de relações jurídicas podem possuir face a alta mutabilidade legislativa de nosso ordenamento.

O professor Paulo de Barros Carvalho enxerga na segurança jurídica um valor de fundamental importância para o Sistema Tributário Nacional ao definir que o objeto do subsistema constitucional tributário é o de “[...] atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre a administração e os administrados”.<sup>28</sup>

A importância atribuída pelo professor é tamanha que ele elenca tal princípio ao patamar de *sobreprincípio* que segundo o professor seria um valor presente no altiplano do ordenamento jurídico que daria embasamento e alicerce para a realização prática dos outros princípios.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Enunciados, Normas e Valores Jurídicos Tributários*, Revista de Direito Tributário n. 69. São Paulo, 2005, p. 89;

Sobre tal princípio e sua aplicação no Direito Administrativo brasileiro, o professor Jorge Ulisses Jacoby Fernandes nos ensina que a Segurança Jurídica

representa garantia para os administrados, em especial, contra mazelas eternas, que situam a administração em descompasso com o tempo, no que tange ao cumprimento de obrigações e na prática de atos que lhe competem". Ainda, para o ministro, este dispositivo é "a consagração, no plano legislativo, do princípio da segurança das relações jurídicas, há muito reclamado no plano doutrinário administrativo."<sup>29</sup>

Em matéria tributária, tal princípio ganha ainda mais destaque. Sendo norte para a aplicação dos outros princípios aplicados a tal disciplina, como: Anterioridade; Legalidade e Anualidade.

É a segurança jurídica que fornece ao contribuinte, quer seja ele pessoa privada, quer seja pessoa pública, a certeza das obrigações, direitos e deveres decorrentes das relações jurídicas por ele praticados.

#### **2.4.7. Princípio da Impessoalidade**

A impessoalidade estabelece que, a Administração Pública, no exercício de sua atividade, não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público que deve nortear seu comportamento. O ato administrativo deve ser elaborado destinando-se ao benefício de qualquer pessoa, ao atendimento ou à ordenação de todos os administrados.

Este princípio é um princípio geral da Administração Pública, expressamente previsto no art. 37, *caput*, da CF/88. Trata-se de um princípio intimamente ligado ao princípio da isonomia. Estabelece que o administrador não pode se valer de interesses pessoais para ajudar ou prejudicar qualquer interessado ou até mesmo a sua própria administração.

Citando José dos Santos Carvalho Filho:

O princípio objetiva a igualdade de tratamento que a Administração deve dispensar aos administrados que se encontrem em idêntica situação jurídica. Nesse ponto, representa uma faceta do princípio da isonomia. Por outro lado, para que haja verdadeira impessoalidade,

---

<sup>29</sup> JACOBY FERNANDES, Jorge Ulisses. *Tribunais de Contas do Brasil*, 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 579;

deve a Administração voltar-se exclusivamente para o interesse público, e não para o privado, vedando-se, em conseqüência, sejam favorecidos alguns indivíduos em detrimento de outros e prejudicados alguns para favorecimento de outros. Aqui reflete a aplicação do conhecido princípio da finalidade, sempre estampado na obra dos tratadistas da matéria, segundo o qual o alvo a ser alcançado pela Administração é somente o interesse público, e não se alcança o interesse público se for perseguido o interesse particular, porquanto haverá nesse caso sempre uma atuação discriminatória.<sup>30</sup>

De tal forma, pode-se concluir que a interpretação sobre a aplicação da imunidade tributária deve sempre primar por tal princípio, não atribuindo nenhum favorecimento ao ente tributante, de forma que possa vir a prejudicar determinada empresa ou até mesmo a prestação de serviço que reflita necessidade de interesse público.

#### **2.4.8. Princípio da Continuidade do serviço público**

A prestação de serviços públicos é dever estatal e direito da população de maior importância dentro de nosso ordenamento. De tal sorte foi alavancado à categoria de princípio constitucional implícito.

Este princípio entende que o a prestação dos serviços públicos é a forma pela qual o Estado desempenha funções essenciais ou necessárias à coletividade, não podendo parar.<sup>31</sup>

Tal princípio encontra guarida constitucional em no art. 175 que define que incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

O professor José dos Santos Carvalho Filho nos ensina que:

A continuidade dos serviços públicos está intimamente ligada ao princípio da eficiência, hoje expressamente mencionado no art. 37, *caput*, da CF, por força de alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 19/98, relativa à reforma do Estado. Logicamente, um dos aspectos da qualidade dos serviços é que não sofram solução de continuidade, prejudicando os usuários.

---

<sup>30</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 22,23.

<sup>31</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 74;

[...]

Na verdade, o princípio em foco guarda estreita pertinência com o princípio da supremacia do interesse público. Em ambos se pretende que a coletividade não sofra prejuízos em razão de eventual realce a interesses particulares<sup>32</sup>

Dessa forma, tal princípio terá relevância direta quando abordado o tema da extensão da imunidade tributária recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Uma vez que a atividade prestada por essas pode ser considerada serviço público, a tributação de tal atividade pode vir a acarretar ônus que ensejariam em uma maior dificuldade na prestação dos serviços e até mesmo na sua paralisação.

---

<sup>32</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 37,38.

### 3. EMPRESAS PÚBLICAS E SERVIÇO PÚBLICO

#### 3.1 As Empresas Estatais – Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista

Para uma análise sobre a extensão da imunidade tributária, faz-se importante fixar as premissas sobre as quais se enquadram o conceito de empresa pública e de sociedade de economia mista, bem como conhecer a forma como estas funcionam.

As empresas públicas, assim como as sociedades de economia mista, são espécies do gênero “empresas estatais”, ou seja, são empresas componentes da Administração Indireta, nas quais o controle acionário pertence ao Estado.

A natureza jurídica das empresas públicas é de pessoa jurídica de Direito Privado; contudo, esta é constituída por capital exclusivamente público, enquanto as sociedades de economia mista tem capital majoritariamente público, possuindo como sócios minoritários pessoas de direito privado.

Tais assertivas tem fundamento positivo no diploma normativo que trata do conceito legal de empresa pública: o Decreto-Lei nº. 200/1967. Este traz em seu art. 5º a seguinte definição, *in verbis*:

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.

Conforme o exposto, tal definição legal não se apresenta como condição suficiente para a conceituação e diferenciação de empresas públicas e sociedades de economia mista. Para tanto, é fundamental a contribuição da ciência do Direito por meio da doutrina para um maior exaurimento do tema.

Neste sentido, Hely Lopes Meirelles assim define empresa pública:

[...] o que caracteriza a empresa pública é seu capital exclusivamente público, de uma ou de várias entidades, mas sempre capital público. Sua personalidade é de Direito Privado e suas atividades se regem pelos preceitos comerciais. É uma empresa, mas uma empresa estatal por excelência, constituída, organizada e controlada pelo poder público<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 364.

O professor José dos Santos Carvalho Filho conceitua as empresas públicas da seguinte forma:

Empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado, criadas por autorização legal, sob qualquer forma jurídica adequada a sua natureza, para que o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos<sup>34</sup>.

Já as Sociedades de Economia Mista são assim definidas por aquele autor:

Sociedade de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado, criadas por autorização legal, sob a forma de sociedades de anônimas, cujo controle acionário pertença ao Poder Público, tendo por objetivo, como regra, a exploração de atividades gerais de caráter econômico e, em algumas ocasiões, a prestação de serviços públicos<sup>35</sup>.

Mostra-se imperativo destacar que tais empresas devem, por determinação constitucional, ser criadas por autorização legal, bem como ter sua área de atuação bem definida por meio de Lei Complementar, conforme se segue:

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:

[...]

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;

[...].

Com efeito, há de se destacar que ambos os tipos de empresas estatais, apesar do nome, possuem personalidade jurídica e estão sujeitos ao regime jurídico das pessoas de direito privado; tem ainda por finalidade a prestação de serviço público, adotando, assim, um caráter jurídico publicista, ou a exploração de atividade econômica nos casos expressamente previstos na lei maior, ou seja, relevante interesse coletivo ou imperativo de segurança nacional.

Como decorrência do tipo de atividade que exercem, as empresas públicas, quando da ação de atividade econômica, não poderão gozar de privilégios fiscais

---

<sup>34</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 537.

<sup>35</sup> Idem.

não extensivos às empresas do setor privado, nos termos do art. 173, § 2º, da Constituição Federal (CF) de 1988, ficando, assim, inócuo tratar aqui da imunidade tributária recíproca aplicada a tais empresas.

A polêmica nasce no que tange à outra categoria: a das empresas prestadoras de serviços públicos, tendo em vista que fazem um papel de *longa manus* do Estado ao exercerem atividades que a este competem.

### **3.2 Conceituando Serviço Público**

Até o presente momento, o trabalho vem encaminhando ao encontro da premissa de que o caráter subjetivo da Empresa Pública não basta, por si só, à concessão da imunidade recíproca, bem como ao direito à não tributação de tal pessoas por outros entes do Estado.

Para tal beness, seria necessário também a presença de um elemento subjetivo, qual seja o exercício de uma atividade que justifique o gozo de tal imunidade e de forma a se coadunar com os princípios acima esposados, em especial o Princípio Federativo.

Tal elemento objetivo seria exatamente o da prestação de serviço público.

Dessa forma, abrimos o presente tópico para tentar expor o conceito que adotaremos sobre tema tão controverso e debatido em nossa doutrina e jurisprudência.

A fim de auferir se a atividade desempenhada é realmente caracterizada como “serviço público”, faz-se *mister* um aprofundamento sobre a semântica de tais vocábulos e quais serviços são por ela englobados.

Algumas atividades são tão importantes e indispensáveis à sociedade que o constituinte atribuiu ao Estado, sobre uma disciplina de Direito Público, o dever de prestá-las ou garantir sua efetiva prestação por meio de delegatários. Entende-se, então, tais atividades como sendo o “serviço público”<sup>36</sup>.

O professor Celso Antonio Bandeira de Mello define o serviço público da seguinte forma:

---

<sup>36</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 599.



Serviço público é a atividade consistente na oferta de utilidade ou comodidade material fruível singularmente pelos administrados que o Estado assume como pertinente a seus deveres em face da coletividade e cujo desempenho entende que deva se efetuar sob o regime jurídico de direito público, isto é, outorgador de prerrogativas capazes de assegurar a preponderância do interesse residente no serviço e de imposições necessárias para protegê-lo contra condutas comissivas ou omissivas de terceiros ou dele próprio gravosas a direitos ou interesses dos administrados em geral e dos usuários do serviço em particular<sup>37</sup>.

Maria Sylvia Zanella di Pietro define serviço público como

[...] toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente as necessidades coletivas, sob-regime jurídico total ou parcialmente público<sup>38</sup>.

Alexandre Santos de Aragão, por sua vez, destaca o seguinte conceito constitucional de serviço público:

[...] serviços públicos são as atividades de prestação de utilidades econômicas a indivíduos determinados, colocados pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou remuneradamente, com vistas ao bem-estar da coletividade<sup>39</sup>.

Diante do exposto, destaca-se aqui o caráter positivista de tais conceitos. Como a definição de serviço público é muito vaga e varia consideravelmente com o tempo, os autores supracitados atribuem à Lei e à CF a definição das atividades que se enquadrariam ou não em tal conceito.

Com efeito, para o presente estudo, adotou-se o conceito de serviço público como a atividade prestada pelo Estado, ou por quem lhe faça as vezes, sob regime jurídico de direito público, visando suprir as necessidades essenciais da sociedade.

---

<sup>37</sup> Ibid. Serviço público: conceito e características. In: **Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM**. Disponível em: <<http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2544/5.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

<sup>38</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006, p. 90.

<sup>39</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Direito dos serviços públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 157.

## 4 A IMUNIDADE RECÍPROCA APLICADA ÀS EMPRESAS PÚBLICAS

### 4.1 As empresas públicas delegatárias de serviço público

Até o presente ponto, construiu-se o posicionamento no qual para que as empresas estatais gozem do benefício da imunidade tributária não basta o caráter subjetivo de tal instituto, ou seja, ser pessoa pública ou ter sua titularidade atrelada a um ente público, mas também é necessário a presença de um elemento subjetivo – a prestação de “Serviço Público”.

O professor Roque Antonio Carraza assim preconiza sobre o referido tema:

As empresas estatais, quando delegatárias de serviços públicos – e que, portanto, não exploram atividades econômicas -, não se sujeitam à tributação por meio de impostos justamente porque são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.

A circunstância de serem revestidas da natureza de *empresa pública* ou de *sociedade de economia mista* não lhes retira a condição de *peças administrativas*, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum<sup>40</sup>.

Neste sentido, quando uma empresa pública encontra-se no exercício de sua função típica, não deve ser tributada, uma vez que sua atividade é exatamente a prestação de um serviço público – que, por causa de uma discricionariedade administrativa, lhe foi delegada.

Faz-se importante destacar que a criação de uma empresa pública, bem como as atividades que estas exercerão, são definidas por Lei, de forma vinculada. Assim, uma vez que do instrumento legal extrai-se uma norma que determina a prestação de um serviço público, tal estatal se verá obrigada a cumpri-la.

É certo que para auferir se as empresas públicas terão ou não acesso à imunidade recíproca, não se pode apenas observar seu caráter subjetivo. Não basta ser uma estatal para gozar da aludida imunidade.

Conforme preceitua o art. 173, § 2º, da CF de 1988, quando o Estado, por meio de empresas públicas ou de sociedades de economia mista, intervém no

---

<sup>40</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 38.

campo reservado à livre iniciativa, deverá sujeitar-se ao regime jurídico-tributário aplicável às empresas privadas, de forma a garantir a livre concorrência.

Entretanto, tal norma constitucional não deve ser aplicada quando o serviço prestado tenha natureza de serviço público. Neste sentido, o princípio protegido pelo art. 173 não estará sendo atingido, uma vez que cabe ao próprio Estado, sem concorrência com o setor privado, prestá-lo de maneira privativa e eficaz.

Estender a tributação aos casos de serviços públicos seria criar óbices que apenas onerariam em maior grau os entes federados.

Neste sentido, continuamos a citar o professor Roque Antonio Carraza:

Sendo, porém, delegatárias de serviços públicos, as empresas públicas ou sociedades de economia mista, por não concorrerem com as empresas privadas, não se submetem aos ditames do precitado art. 173.

De fato, é de nossa convicção que as sociedades de economia mista e as empresas públicas, enquanto delegatárias de serviços públicos, são *instrumentos* do Estado – e, neste sentido, a ele se equiparam. Por força de lei, atuam em setor próprio do Estado, desempenhando atividades que as empresas privadas jamais assumiriam, a não ser que por ele contratadas, sob a forma de concessão ou permissão.

Podemos proclamar, pois, que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de Poder Público que exercitam, são, *tão só quanto à forma*, pessoas de Direito Privado. *Quanto ao fundo*, são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos. Na medida em que criadas pela lei, com a específica finalidade de levá-los adiante, acabam fazendo as vezes das autarquias, embora – damo-nos pressa em proclamar – com elas não se confundam<sup>41</sup>.

Dessa forma, vai ganhando contorno a diferenciação existente entre às empresas públicas e sociedades de economia prestadoras de serviço público e às que atuam na exploração direta de qualquer atividade econômica por motivos de imperativo de segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

## **4.2 A extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista**

Firmadas as premissas tributárias e administrativas que alicerçam a construção do problema objeto do presente estudo, passa-se, a seguir, à análise final do problema: pode a imunidade tributária recíproca ser estendida às empresas estatais?

---

<sup>41</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 40,41.

O art. 150, §2º da Constituição Federal determina que a imunidade tributária recíproca 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.

Partindo de uma interpretação mais literal, pode-se entender que a constituição foi taxativa quanto às hipóteses de extensão de tal imunidade. Entretanto, se faz necessária uma abordagem mais sistêmica para auferir a hermenêutica mais correta.

A imunidade recíproca é um instituto de caráter subjetivo, ou seja, basta ser pessoa pública de direito interno para gozar de tal benefício. Contudo, ao tratar-se da possibilidade de beneficiar pessoas de direito privado, mesmo que de propriedade exclusiva ou majoritária de entes da Federação, não é possível ater-se apenas a tal aspecto.

Uma análise sobre tal extensão, necessariamente, tem que passar por uma breve análise sobre o papel do Estado na prestação dos serviços públicos.

Nesse sentido, citamos o professor Ives Gandra da Silva Martins, citado no livro do professor Diogo Pitsica:

Tentar estudar a entidade jurídica do tributo, apenas sob o aspecto formal, sem o exame de toda a problemática e de todos os componentes que determinaram a sua necessidade exigencial, é procurar construir um avião sem ter necessidade de estudar elementos exteriores à engenharia e próprios da natureza como o vento, a atmosfera, a lei da gravidade, a força dos combustíveis, as leis da velocidade, as intempéries, os materiais das pistas e todo um complexo de elementos pertinentes à informação necessária para sua construção<sup>42</sup>.

Sem nos aprofundarmos na teoria política sobre o papel do Estado na sociedade e se o Brasil seria um estado liberal, de bem estar social ou outro modelo científico, nos limitamos a destacar que a Constituição Federal, bem como definiu a competência de cada ente da federação para executar serviços públicos (art. 22 da CRFB/88), também definiu as competências tributárias de cada ente para poderem arrecadar receita para custear tais serviços.

---

<sup>42</sup> PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. 1. ed., Santa Catarina: Conceito Editorial, 2009, p. 193.

O sistema constitucional pátrio prevê que as empresas estatais poderão ser criadas para exercer duas finalidades, a saber: a prestação de serviços públicos de forma descentralizada ou a atividade econômica em setores tidos por estratégicos para o Estado.

A precisa definição da atividade exercida pela empresa estatal se mostra essencial na definição sobre a extensão ou não da imunidade recíproca àquela pessoa jurídica.

O constituinte trouxe em seus arts. 1º, inc. IV, e 170, o princípio da livre iniciativa com princípio fundamental da ordem econômica, de forma que os entes federados apenas podem criar pessoas jurídicas de direito privado para atuar em atividades que se caracterizem por terem relação com a segurança nacional ou com um relevante interesse coletivo, conforme se pode extrair do art. 173 da Carta Magna.

Visando garantir a livre iniciativa, o constituinte foi atento ao estabelecer no art. 173, § 2º, que as empresas públicas e sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. Assim, por meio de uma interpretação sistêmica, extrai-se que se tais empresas não gozam de imunidades ao explorarem algum tipo de atividade econômica, de forma a garantir a livre concorrência.

Significa dizer que quando as empresas estatais estiverem exercendo outra atividade, como a prestação de serviços públicos, gozarão de privilégios fiscais, em razão da própria atividade que está sendo executada.

Demonstra-se desproporcional e irrazoável exigir-se tributos de todas as empresas públicas e sociedades de economia mista, independentemente do tipo de atividade que exerçam.

A criação de uma empresa estatal, bem como as atividades as quais exercerá, é definida por ditames próprios, de forma vinculada, e, uma vez definida sua atividade como a prestação de um serviço público, tal empresa se verá obrigada a cumpri-la.

Quando uma empresa estatal realiza um serviço público, faz o papel de *longa manus* do Estado, ao exercer qualquer tipo de atividade que a este compete –

atividade esta que lhe foi delegada por causa de uma discricionariedade administrativa sobre sua prestação.

Ou seja, uma vez que a Empresa Estatal, seja ela pública ou sociedade de economia mista, está desempenhando uma atividade que primordialmente seria desempenhada pelo próprio ente da administração direta que a criou, por motivos de descentralização, ela nada mais faz do que as vezes de tal ente, quer seja Município, Estado ou a própria União.

Se um serviço é público, compete ao Estado prestá-lo, podendo custeá-lo de duas maneiras: (i) com dinheiro existente nos próprios cofres públicos, proveniente da arrecadação não vinculada, como no caso dos impostos; (ii) com dinheiro do próprio usuário daquele serviço, que o custeará por meio de taxa ou tarifa, individualizada, referente ao serviço gozado.

Não se demonstra razoável que o próprio Estado que deveria estar arcando integralmente ou subsidiando aquele serviço torne-o ainda mais oneroso à população por meio da tributação da pessoa intermediária que o está prestando.

Dispensado é um conhecimento financeiro mais aprofundado para se saber que, ao se tributar o prestador de serviço público, quem estará arcando com o ônus desta tributação será novamente o consumidor final. Ou seja, aquele que já arcou por tal serviço por meio genérico, imposto ou específico, taxa ou tarifa.

Demos por exemplo o caso emblemático da prestação do serviço de transporte público.

Partimos da premissa de que é inquestionável que o transporte intramunicipal é serviço público de competência do município.

Este, por sua vez, poderá prestar tal serviço de três maneiras distintas: (i) de forma direta, criando órgão responsável por tal serviço; (ii) de forma indireta por meio da criação de uma Empresa Estatal responsável por sua execução, quer seja empresa pública quer seja sociedade de economia mista; (iii) por meio de concessão passando a obrigação a empresa particular que será remunerada por meio das tarifas arrecadas com as passagens.

No momento que o próprio município passa a cobrar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre o custo da passagem e que o estado

passa a cobrar ICMS sobre o combustível está na verdade tributando a prestação de um serviço público que deveria estar sendo arcado pelo próprio município.

Fica claro que a imunidade tributária deva ser estendida para as empresas públicas e para as sociedades de economia mista que porventura venham a ser criadas exclusivamente para desempenhar tal atividade.

Destaca-se que embora a atividade possa até vir a ser rentável, o lucro não é sua finalidade. A Empresa nada mais faz do que as vezes do município ao prestar tal serviço.

Entendimento que justifica, também a possibilidade da tributação quando a prestação se dá por meio de concessionário.

Este empresário não foi criado por lei, com atividades e motivações vinculadas para a prestação do serviço público. Ele está sim visando um ramo de negócio rentável e que poderá lhe trazer lucros, devendo ser tributado como qualquer atividade.

A extensão da imunidade tributária recíproca, portanto pressupõe a existência de dois elementos: (i) Elemento subjetivo, ser Empresa Pública, logo com capital exclusivamente público, ou ser Sociedade de Economia Mista, possuindo capital e controle societário majoritariamente público; (ii) Elemento objetivo, desempenhar atividade no lugar da administração direta. Atividade esta que se enquadre no conceito de Serviço Público supra estudado.

Dessa forma, podemos auferir que a única forma de garantir a isonomia entre os entes federados e a efetiva prestação dos serviços públicos é aplicar a Imunidade Tributária Recíproca às Empresas Estatais

### **4.3 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

A seguir, tem-se uma análise do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando defrontado com o tema “imunidade tributária recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista”.

É de suma importância ressaltar que o presente estudo não irá e nem tem a pretensão de esgotar todos os julgados e pontos de vista adotados pelo STF ao

longo dos últimos anos, mas sim, tentar delinear o posicionamento majoritário que vem sendo seguido para solução das lides ali apresentadas.

Durante muitos anos, o Supremo Tribunal Federal foi acionado para dar a correta interpretação constitucional à extensão da imunidade recíproca às empresas públicas, em especial, à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), principal parte dos processos.

O primeiro julgado emblemático sobre o tema ocorreu em junho de 2004, quando a EBCT buscou o benefício da imunidade recíproca, sob o argumento de que seria empresa prestadora de serviços públicos, e não exerceria atividade econômica, razão pela qual se enquadrava em tal benesse – posicionamento então acolhido pela corte, como se segue:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. - 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: C.F., art. 150, VI, a. II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido (RE 407.099/RS, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, J. em 22/06/2004).

Em tal julgado, o Ministro Carlos Velloso acolheu a tese que leva em conta a atividade prioritária praticada pela empresa pública, concedendo a imunidade tributária à EBCT no caso concreto.

Aqui foi o início da corrente que passa a considerar a existência de dois critérios necessários à interpretação extensiva do princípio das imunidades tributárias recíprocas às empresas estatais.

Por se considerada prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, o relator entendeu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos goza de tal imunidade.

No ano seguinte, em 2005, a egrégia corte adotou o entendimento de que a EBCT exercia serviço público, vez que sua atividade estaria expressamente prevista no art. 21, X, da CF de 1988, de forma que a imunidade tributária recíproca se impunha como forma de preservação do princípio federativo, *in verbis*:



EMENTA: CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. ART. 102, I, "F", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - EBCT. EMPRESA PÚBLICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POSTAL E CORREIO AÉREO NACIONAL. SERVIÇO PÚBLICO. ART. 21, X, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. A prestação do serviço postal consubstancia serviço público [art. 175 da CB/88]. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é uma empresa pública, entidade da Administração Indireta da União, como tal tendo sido criada pelo decreto-lei nº 509, de 10 de março de 1969. 2. O Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou, quando do julgamento do RE 220.906, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14.11.2002, à vista do disposto no artigo 6º do decreto-lei nº 509/69, que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é "pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, que explora serviço de competência da União (CF, artigo 21, X)". 3. Impossibilidade de tributação de bens públicos federais por Estado-membro, em razão da garantia constitucional de imunidade recíproca. 4. O fato jurídico que deu ensejo à causa é a tributação de bem público federal. A imunidade recíproca, por sua vez, assenta-se basicamente no princípio da Federação. Configurado conflito federativo entre empresa pública que presta serviço público de competência da União e Estado-membro, é competente o Supremo Tribunal Federal para o julgamento da ação cível originária, nos termos do disposto no artigo 102, I, "f", da Constituição. 5. Questão de ordem que se resolve pelo reconhecimento da competência do Supremo Tribunal Federal para julgamento da ação (ACO 765 QO, rel. min. Marco Aurélio, Pleno, J. em 01/06/2005).

Firmando seu entendimento no art. 150, VI, alínea "a" e parágrafos 2º e 3º, da CF de 1988<sup>43</sup>, o STF teve a oportunidade de consolidar definitivamente a aplicação da imunidade recíproca, adotando a imunidade tributária tanto em caráter subjetivo, ser pessoa pública de direito interno, quanto em caráter objetivo, em relação às empresas públicas, de prestarem serviço exclusivamente público sem concorrência com a livre iniciativa.

Em julgado recente, proposto pela Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP), o Ministro Marco Aurélio estabeleceu os critérios que devem ser preenchidos para o benefício da imunidade recíproca pelas empresas estatais, estendendo tal benesse também às sociedades de economia mista, como se segue:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE

<sup>43</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; § 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; § 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.

SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO. Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento (RE 253.472 - SP, rel. min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 25/08/2010).

Neste julgado o Ministro Marco Aurélio firmou o entendimento de que a extensão da imunidade tributária recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista deve passar por três estágios de interpretação do caso concreto, de forma a garantir a real função do instituto.

Primeiramente, dispõe que a imunidade tributária aplica-se à propriedade do ente federado de forma a ser utilizada para a satisfação dos objetivos institucionais a ele iminentes, de forma a garantir sua autonomia política.

Passada a análise de tal estágio, deve-se passar para a observância da atividade que está sendo executada. Se seriam serviços públicos, como já mencionado, ou se atividade de exploração econômica destinada ao acréscimo

patrimonial. Neste caso, devendo submeter-se à tributação tendo em vista não ter relação com sua autonomia política.

Por fim, o Ministro destaca a observância dos princípios da livre-concorrência e do livre exercício de atividade econômica e profissional. Casos em que não se vislumbraria a atividade de serviço público devendo-se submeter-se a igual condição que os particulares que prestarem atividade semelhante.

Neste sentido, extrai-se que o STF tem adotado premissas similares às expostas no presente estudo para definir se uma empresa pública ou sociedade de economia mista devem ou não, no caso concreto, gozar do benefício da imunidade tributária recíproca quando da realização de suas atividades predominantemente públicas.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa tentou tratar, de forma mais detalhada, do conceito de imunidade tributária recíproca, a forma como esta é aplicada, quais os critérios necessários para sua utilização e quais as pessoas que dela se beneficiam.

Para tal, iniciou-se o presente trabalho buscando firmar as premissas jurídicas nas quais as conclusões se alicerçaram.

No primeiro capítulo do desenvolvimento buscamos trabalhar da noção de competência tributária e a forma que esta deve ser aplicada em nosso ordenamento, passando, posteriormente para a conceituação de imunidade tributária, que serviram de fundação para tais conclusões.

Inicialmente, adotamos como conceito de competência tributária, aquele nos passado pelo professor Roque Antonio Carraza de que competência tributária seria a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Destacamos que quando falamos em competência tributária para legislar sobre limitações constitucionais ao poder de tributar, devemos ressaltar que tal competência foi expressamente delegada à Lei Complementar, conforme preceituado no art. 146, II da CF.

Tal modalidade legislativa foi escolhida justamente pelo conhecimento que o constituinte tem da fúria fiscal dos entes políticos em buscar cada vez mais formas de aumentar sua arrecadação.

Definida competência, passamos a trabalhar o conceito de imunidade em nosso sistema constitucional.

As imunidades são o resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam. Ou seja, as imunidades nascem juntamente com as regras de competência – é a conclusão lógica da interpretação do âmbito de competências legislativas.

Outra característica intrínseca das imunidades é de que estas representam uma garantia fundamental do contribuinte de sofrer tributação sobre determinada pessoa, fato ou objeto.

A imunidade tributária é um dos principais valores lançados na ordem constitucional – valor este que tem o poder de conferir segurança e certeza às relações jurídicas e aos contribuintes.

Concluimos, portanto, que a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar. É o valor lançado na Carta Magna que tem o poder de conferir segurança e certeza às relações jurídicas e aos contribuintes; ou seja, a referida imunidade é um obstáculo criado pelo constituinte para proteger certas pessoas, fatos e situações do poder legiferante das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Fixadas tais premissas, passamos a trabalhar mais especificamente a espécie de imunidade objeto do presente trabalho: Imunidade Tributária Recíproca.

A imunidade tributária recíproca consiste na não possibilidade de tributação entre as pessoas de direito público interno, em razão da forma federativa de Estado adotada pela Constituição Federal (CF) de 1988. Tem por finalidade a proteção do patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados e dos Municípios.

Tal imunidade tem como principal fundamento a proteção e manutenção da forma de Estado federal, na medida em que assegura, a todos os Estados, condições iguais, visando garantir a autonomia destes.

Para que o princípio federativo se concretize em sua plenitude, faz-se necessário que se garanta não só uma autonomia política, mas também financeira permitindo que cada Estado-membro goze de verbas próprias para melhor aplicar aos seus interesses locais. Tal autonomia seria inconcebível por meio de um sistema jurídico-tributário que permitisse uma tributação recíproca dos entes políticos integrantes da Federação, uma vez que pragmaticamente os Estados ficariam sob grande controle econômico da União.

Por tal razão, a imunidade recíproca foi alçada à condição de cláusula pétrea, nos termos do art. 60, §4º, IV, da CF de 1988.

Por conseguinte, a sua não aplicação, de forma injustificada, acaba por acarretar a violação tanto dos princípios – apresentados no primeiro capítulo da presente pesquisa – como da própria CF.

Após a devida discussão sobre os conceitos de imunidade tributária, imunidade tributária recíproca e sobre os princípios aplicáveis a tais institutos jurídicos, encerramos o primeiro capítulo do presente trabalho e demos continuidade, no capítulo seguinte, mudando o foco de forma a melhor alicerçarmos as conclusões obtidas ao final.

Durante o terceiro capítulo, o trabalho ganha um cunho mais administrativista e menos tributarista. Por se tratar de tema comum a ambas as matérias, passamos a conceituar e diferenciar os institutos das empresas públicas e das sociedades de economia mista.

De forma direta, seguimos a doutrina majoritária, conceituando empresas públicas como pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta e criadas por meio de autorização legislativa, podendo exercer tanto o papel de instrumento do Estado no exercício de atividades econômicas de relevante interesse público ou que tratem de imperativos de segurança nacional como exercerem a prestação de serviços públicos.

Por sua vez, as Sociedades de Economia Mista foram definidas como pessoas jurídicas de direito privado, também integrantes da Administração Indireta, criadas por autorização judicial, devendo ter regime de sociedade anônima e que seu controle acionário seja majoritariamente pertencente ao Poder Público. Tais sociedades, via de regra teriam o papel de exercer atividades econômicas, em iguais condições com os particulares, mas, também, poderiam ser criadas para a prestação de serviços públicos.

Destacadas as duas formas de atuação das Empresas Estatais, exercício de atividade econômica e prestação de serviço público, continuamos o terceiro capítulo tentando fixar o conceito de serviço público que seria adotado para o presente trabalho.

Fixadas tais premissas, podemos passar às conclusões finais do trabalho, abordando a possibilidade da extensão da imunidade tributária recíproca às

Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista e quais os pressupostos necessários para tal extensão.

O constituinte adotou a imunidade tributária recíproca como regra geral para não tributação entre os entes federados, razão pela qual as hipóteses em que esta pode ser afastada devem ser interpretadas de forma restritiva e taxativa, de modo a não ferir a finalidade da norma constitucional, bem como todos os princípios que a norma encerra.

No que tange à ampliação de tal imunidade às empresas públicas e sociedade de economia mista, observou-se que a utilização de um critério subjetivo para a definição dos casos de imunidade recíproca, por si só, não é suficiente para garantir a correta aplicação dos preceitos constitucionais. O critério objetivo da prestação de serviço público é fundamental para determinar se as tais estatais têm ou não direito a gozar de tal benesse.

Conforme demonstrado no decorrer do último capítulo, seria desproporcional e irrazoável exigir-se tributos de todas as empresas públicas e sociedades de economia mista, independentemente do tipo de atividade que exerçam.

A criação de uma empresa estatal, bem como as atividades as quais exercerá, são definidas por ditame próprio, de forma vinculada, e, uma vez definida sua atividade como a prestação de um serviço público, tal empresa se verá obrigada a cumpri-la.

No presente estudo, adotou-se como serviço público a atividade prestada pelo Estado, ou por quem lhe faça às vezes, sob-regime jurídico de direito público, visando suprir as necessidades essenciais da sociedade.

Quando uma empresa estatal realiza um serviço público, faz o papel de *longa manus* do Estado, ao exercer qualquer tipo de atividade que a este compete – atividade esta que lhe foi delegada por causa de uma discricionariedade administrativa sobre sua prestação.

Assim, podemos extrair que uma vez que a Empresa Estatal, seja ela pública ou sociedade de economia mista, desempenha uma atividade que primordialmente seria desempenhada pelo próprio ente da administração direta que a criou, por motivos de descentralização, ela nada mais faz do que as vezes de tal ente.

Evidente que não seria razoável que o próprio Estado, ente responsável pela prestação do serviço, torne-o ainda mais oneroso à população por meio da tributação da pessoa intermediária que o está prestando.

Tal tributação poderia até ter como contribuinte de direito o outro ente federativo que estaria sendo tributado. Contudo, quem arcaria com o ônus desta tributação será novamente o consumidor final, o que podemos chamar de contribuinte de fato. Ou seja, aquele que já arcou por tal serviço por meio genérico, imposto ou específico, taxa ou tarifa.

A tributação de tal atividade inibiria a possibilidade dos entes federados de descentralizarem sua atuação e de criarem empresas públicas para o exercício menos burocrático de uma atividade, uma vez que tornaria a prestação do mesmo serviço muito mais onerosa. Assim, a não aplicação da imunidade só não se fará obrigatória apenas em casos excepcionais analisados pragmaticamente ou nos casos em que a atividade exercida por tais estatais seja predominantemente econômica, contrastando com o princípio da livre iniciativa das pessoas privadas.

Diante do exposto, conclui-se que o conhecimento técnico-científico sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) e sobre os princípios gerais de Direito Administrativo, com certeza, é a maneira mais efetiva para a melhor aplicação do Direito, pois, desta forma é possível melhor identificar e distinguir as situações onde deva ser aplicada, ou não, a imunidade tributária recíproca.



## REFERÊNCIAS

ABREU, César Augusto Mimoso Ruiz. **Sistema federativo brasileiro: degeneração e reestruturação**. Florianópolis: Obra Jurídica, 2004.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Direito dos serviços públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo, 1980.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Lisboa: Almedina, 1999.

CARRAZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros de. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. Imposto sobre serviços. Tributação de anúncios e destaques em lista ou guias telefônicos. Inadmissibilidade em face de vedação constitucional. Revista de Direito Tributário, v. 39, n. 106. In: **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

\_\_\_\_\_. Serviço público: conceito e características. In: **Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM**. Disponível em: <<http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2544/5.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2013.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Princípio da isonomia na licitação pública**. 1. ed. Santa Catarina: Obra Jurídica, 2000.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade tributária recíproca. Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária**. 1. ed. Santa Catarina: Conceito Editorial, 2009.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Licitação e contrato administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.