



# **INSTITUTO DE DIREITO PÚBLICO - IDP**

## **A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA ÀS EMPRESAS ESTATAIS**

**TALITA GEMIMA DA SILVA BARROS**

**BRASÍLIA – DF**

**2011**

**TALITA GEMIMA DA SILVA BARROS**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA ÀS EMPRESAS  
ESTATAIS**

**Monografia de conclusão de curso  
apresentada como requisito parcial para  
obtenção do título no curso de Pós-  
Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário  
e Finanças Públicas, do Instituto Brasiliense  
de Direito Público – IDP.**

**Orientador:**

**BRASÍLIA – DISTRITO FEDERAL**

**2011**

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente o Instituto de Direito Público, e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

Brasília/DF, 30 de julho de 2011.

**TALITA GEMIMA DA SILVA BARROS**

## RESUMO

O presente projeto aborda a possibilidade de extensão da Imunidade Tributária Recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, § 2º, da Constituição Federal de 1988, às empresas estatais, propriamente falando Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista. Trata-se, pois, de uma imunidade concedida em virtude da isonomia dos Entes Políticos e do próprio princípio Federalista que exige a autonomia de seus Estados-Membros. Para que tal privilégio alcance as Entidades Estatais, devem elas ser prestadoras de serviços públicos e não, unicamente, exploradoras de atividade econômica. Deste modo, este estudo tem como principal objetivo elucidar as questões controversas na doutrina e na jurisprudência, a fim de enfatizar a importância da extensão da imunidade tributária, como salvaguarda da consecução dos serviços públicos a serem prestados pelo Estado de maneira descentralizada.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade Tributária Recíproca, Entidades Estatais – Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista, Extensão da Imunidade.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>05</b>
<b>CAPÍTULO 1 – DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>07</b>
1.1. Definição.....	07
1.2. Da Imunidade Tributária Recíproca.....	09
1.2.1. Do Federalismo .....	11
1.2.2. Do Alcance da Imunidade Tributária Recíproca.....	13
<b>CAPÍTULO 2 – DAS EMPRESAS ESTATAIS.....</b>	<b>16</b>
2.1. Da Organização da Administração Pública .....	17
2.2. Das Entidades Estatais .....	20
2.2.1. Das Empresas Públicas .....	21
2.2.2. Das Sociedades de Economia Mista .....	23
2.3. Da Diferenciação entre Empresas Estatais Prestadoras de Serviços Públicos e Exploradoras de Atividade Econômica.....	24
<b>CAPÍTULO 3 – DA EXTENSAO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS .....</b>	<b>26</b>
3.1. Do Posicionamento da Doutrina acerca da Extensão da Imunidade .....	27
3.2. Do Posicionamento da Jurisprudência acerca da Extensão da Imunidade.....	31
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>39</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar como é estendido o benefício da Imunidade Tributária recíproca, previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso VI, alínea “a”, § 2º, às Entidade Estatais, posto que inicialmente o benefício é concedido apenas às Entidade Políticas, Autarquias e Fundações Públicas de Direito Público.

Assim, foi abordada a possibilidade de alcance da imunidade tributária recíproca às Empresas Estatais e os fundamentos doutrinários e jurisprudenciais que respaldam essa extensão.

Com vistas a discutir o tema em destaque, o projeto foi organizado em três capítulos, além da introdução.

O primeiro traça uma definição da Imunidade Tributária Recíproca, abordando sua origem, quais os tributos por ela alcançados, seus efeitos e as Pessoas por ela atingidas.

O segundo capítulo aborda um panorama geral da Organização da Administração Pública no Brasil, as características das Entidades Estatais, sua classificação, bem como a diferenciação entre Empresas Estatais prestadoras de serviços públicos e exploradoras de atividade econômica.

Já no terceiro, discutem-se os posicionamentos contrários e favoráveis, à luz da doutrina e da jurisprudência pátrios, para que o benefício da Imunidade Tributária Recíproca alcance as Entidades Estatais.

Assim, o trabalho em destaque tem por objetivo demonstrar, à luz da doutrina e jurisprudência vigentes, a tese de que, no atual ordenamento jurídico

brasileiro, a imunidade tributária recíproca é extensiva às entidades estatais prestadoras de serviços públicos.

No que concerne à metodologia utilizada, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com o auxílio de livros, artigos jurídicos, teses e sítios da Internet.

# 1. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

## 1.1. Definição

O termo “imunidade” deriva do latim *imunitas*, referindo-se, nesse sentido, ao que é “destituído de *múnus*, encargo, obrigação ou até mesmo penalidade”.<sup>1</sup> O professor Hugo de Brito Machado afirma que “o que é imune não pode ser tributado”<sup>2</sup> e que a imunidade consiste em “obstáculo à incidência de regra jurídica de tributação”.<sup>3</sup>

Trazemos à colação os seguintes conceitos relevantes que traduzem o significado de imunidade tributária:

(...) classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>4</sup>

Ainda:

Imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.<sup>5</sup>

A professora Misabel Abreu Machado Derzi, ao determinar o que a doutrina majoritária alerta a respeito da imunidade tributária, orienta que se trata de uma regra jurídica, com sede constitucional; limitadora da competência

---

<sup>1</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 245.

<sup>3</sup> *Idem*, p. 245.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 203.

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 282.

tributária dos entes políticos da Federação; obstativa do exercício da atividade legislativa estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados; e, por fim, distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.<sup>6</sup>

Segundo Regina Helena Costa, os tributos não têm o condão de elidir os direitos e liberdades contemplados na Carta Magna. Trata-se, pois, de princípio implícito no texto constitucional, conforme preleciona na seguinte passagem de sua obra:

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.<sup>7</sup>

Interessante, também, os apontamentos de Bruno Santos, observando que:

Ao atuarem como elemento de contenção do poderio do Estado, as imunidades não devem ser analisadas como um fim em si mesmas, mas como instrumento para garantir a efetividade dos principais valores eleitos pelo constituinte. Desse modo, protegem a organização partidária, a liberdade de informação, a liberdade sindical, dentre outros.<sup>8</sup>

Além disso, salienta-se que as imunidades tributárias estão, em grande porção, contempladas entre as normas constitucionais imodificáveis,<sup>9</sup> ao se relacionarem diretamente com direitos fundamentais ou normas estruturais do Estado, como é o caso da própria imunidade tributária recíproca, que se funda no federalismo.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 225-226.

<sup>7</sup> Idem, p. 39-40.

<sup>8</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

<sup>9</sup> Nesse sentido ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias – Cláusulas Pétreas Constitucionais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 116. Maio, 2005.

<sup>10</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

## 1.2. Da Imunidade Tributária Recíproca

Conhecida por imunidade intergovernamental recíproca encontra-se estampada no art. 150 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual:

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 foi contemplada em todas as Constituições Brasileiras, desde a de 1891, e inspirou-se em instituto similar presente no Direito Norte-Americano.<sup>11</sup>

Apesar de não dispor expressamente acerca da referida exoneração tributária, a imunidade tributária recíproca foi tema muito discutido nos pretórios dos Estados Unidos a partir do século XIX, destacando-se o julgamento referente ao caso "McCulloch vs Maryland", de 1819. Nesse, o Estado de Maryland, tentou tributar a filial de um banco nacional. Inconformada, a União recorreu ao Judiciário. Ao analisar a hipótese proposta, a Suprema Corte firmou entendimento pela impossibilidade da cobrança, valendo, nesse sentido, trazer trecho do voto do *Justice Marshall*, relator do acórdão, acerca dos fundamentos da decisão<sup>12</sup>:

Insistiu-se também que, como se reconhece que o poder de tributação do governo federal e no estadual é concorrente, todo argumento que amparar o direito de o governo nacional tributar Bancos patenteados pelos Estados, apoiará igualmente o direito de os Estados tributarem Bancos patenteados pelo governo federal. O povo de todos os Estados criou o governo federal e lhe outorgou o poder federal de tributação. O povo de todos os Estados e os próprios Estados estão representados no Congresso, e, através de seus representantes, exercem este poder. Quando estes tributam as instituições patenteadas pelos Estados tributam seus representados; e esses impostos devem ser uniformes. Mas, quando um Estado

---

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

tributa as operações ou serviços do governo dos Estados Unidos, ele atinge as instituições não criadas por seus próprios cidadãos, mas por todo o povo sobre o qual os deputados estaduais não exercem nenhum controle. Atinge medidas de um governo criado por outros e por eles mesmos, para o proveito de outros em comum com eles. A diferença é aquela que sempre existe, e sempre deve existir, entre a ação de todo sobre uma parte, e a ação de uma parte sobre o todo, entre as leis de um governo que é declarado supremo, e as de um governo que, quando em oposição àquelas leis, não é supremo<sup>13</sup>.

Delineando acerca do tema, preleciona Roque Antônio Carrazza:

Sob a coordenação deste conceituado Chief-justice, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico leading-case, deixou assentadas as seguintes idéias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil, que, nesta matéria, adota o modelo estadunidense: I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e III – destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-Membros, nem estes da União, ou uns dos outros.<sup>14</sup>

A imunidade tributária recíproca, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação.<sup>15</sup>

Deste modo, tem-se que tal instituto se fundamenta na forma federalista de organização do Estado, bem como no princípio da igualdade.

### 1.2.1. Do Federalismo

O federalismo apresenta-se como forma de organização do Estado, devendo essa ser entendida, consoante lição de José Afonso da Silva, como *"modo de exercício do poder político em função do território."*<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 242-243.

<sup>14</sup> CARRAZA. Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 696-697.

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

<sup>16</sup> SILVA. José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 98.

Bruno Santos afirma que:

O Estado Federal caracteriza-se como estado composto, marcado pela divisão de esferas de competência entre um poder central, soberano, e poderes locais, autônomos. As competências e esferas de ingerência de cada ente estão dispostas na Carta Política Fundamental que inaugura o Estado.<sup>17</sup>

Insta salientar que a Constituição Americana (origem do Federalismo), não abarcou dispositivo especial para tratar da imunidade tributária recíproca. Porém, ao conceber o federalismo como forma de Estado, prevendo uma descentralização político-administrativa, tutela implicitamente o instituto.<sup>18</sup>

Nos termos da frase proclamada pelo *chief-justice* John Marshall no acórdão que tratou da questão da imunidade tributária recíproca pela primeira vez nos Estados Unidos, "*the power to tax involves the power to destroy*". Assim, ao se submeter às pretensões do Fisco estadual, a União estaria sendo atacada em sua soberania.<sup>19</sup>

Delineado o modelo do Estado Federal, o qual procura equilibrar a unidade com as peculiaridades locais, vislumbra-se a pertinência da consagração da imunidade tributária recíproca.

A tributação mediante cobrança de impostos subjugaria um ente político diante do outro. O princípio federalista não compactua com tais espécies de subordinação, vez que prejudiciais à autonomia e igualdade de cada entidade federativa.

---

<sup>17</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

<sup>18</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

<sup>19</sup> SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011

No Brasil, evidencia-se a adoção da forma de Estado Federal, desde a sua primeira Constituição, em 1891.<sup>20</sup>

Com a democratização do país, a Constituição de 1988, atualmente vigente, prevê o federalismo em seu artigo inaugural e ainda o consagra como cláusula pétrea em seu art. 60, § 4º.

Desse modo, ao não se permitir a tributação de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios entre si, procura-se preservar a autonomia e a igualdade de uns em relação aos outros. Ademais, tendo-se em conta que a exação da espécie tributária revela um poder de sujeição do contribuinte em relação ao detentor da competência tributária, não se pode imaginar numa Federação que haja tal espécie de relação de sujeição entre os entes federativos.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Federal, em decisão relativa à imunidade recíproca, manifestou-se encampando o seguinte entendimento:

A garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados. Os valores investidos e a renda auferida pelo membro da federação é imune de impostos. **A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.**<sup>21</sup> (grifo nosso).

#### 1.2.2. Do Alcance da Imunidade Tributária Recíproca

A imunidade tributária recíproca abrange apenas os tributos não vinculados a uma atuação estatal, quais sejam os impostos. Isso por que, conforme lecionam Aires Barreto e Paulo Aires Barreto, *"a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um*

---

<sup>20</sup> LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquemático. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 248.

<sup>21</sup> AI 174.808-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 11-3-96, DJ de 1º-7-96.

*poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor desse poder.*<sup>22</sup>

Não há que se falar em imunidade tributária recíproca no caso de taxa, contribuição de melhoria e contribuições especiais. Nesses tributos, a exação decorre de uma prestação efetivada, não havendo manifestação de poder de império de um ente político sobre o outro. Nesta esteira é o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes, Ives Gandra Martins, José Afonso da Silva, Hugo de Brito Machado e Luiz Emygdio da Rosa Junior, dentre outros muitos.<sup>23</sup>

Veja-se, nesta linha de pensamento, o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - 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. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA.

I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - 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. 22, X; C.F., art. 150, VI, a.

Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma.

II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- **somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas.**

III. - R.E. conhecido e improvido.<sup>24</sup> (grifo nosso).

Ainda, ao tratar, da imunidade tributária recíproca, a Constituição se refere à vedação para instituição de impostos entre os entes políticos que onerem o "*patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros*".

---

<sup>22</sup> BARRETO, Aires. BARRETO, Paulo Aires. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 60.

<sup>23</sup> FILHO, Teixeira Miguel. A Imunidade Tributária das Sociedades de Economia Mista que Exercem Atividades Públicas. Publicado em: 03/09/2008. Universo Jurídico. Disponível em: [http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/5760/A\\_Imunidade\\_Tributaria\\_das\\_Sociedades\\_de\\_Economia\\_Mista\\_que\\_Exercem\\_Atividades\\_Publicas](http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/5760/A_Imunidade_Tributaria_das_Sociedades_de_Economia_Mista_que_Exercem_Atividades_Publicas). Acessado em 13/06/2011.

<sup>24</sup> RE 364202, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28-10-2004.

O patrimônio, conforme aduz Baleeiro é constituído por “todos os bens ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexo de coisas, como uma empresa, *universitas rerum*”.<sup>25</sup>

Em relação à renda, afirma Aliomar que “(...) não são apenas os tributos, mas também os ‘preços públicos’ que possam provir do exercício de suas atribuições, da venda de seus bens e utilização de seus serviços”.<sup>26</sup>

Por serviços, tem-se que são os serviços públicos, cuja noção deve ser fornecida pelo Direito Administrativo. Nos termos das lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, citando Leon Duguit, trata-se de “uma atividade ou organização, em sentido amplo, abrangendo todas as funções do Estado”<sup>27</sup>. Ainda, a autora cita José Cretella Junior, para quem serviço público “é toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas mediante procedimento típico do direito público”.<sup>28</sup>

Uma questão insurge quanto aos impostos que estariam afastados pela regra imunizante. Prende-se a imunidade à literalidade do texto constitucional ou poderiam alcançar impostos que não incidem sobre o patrimônio, renda e serviços, tais como o imposto sobre importação, exportação, operações financeiras, produtos industrializados e circulação de mercadorias e serviços.

De acordo com Ricardo Schneider Rodrigues:

A interpretação mais consentânea com o *princípio federativo* que se pretende preservar/concretizar é a que confere a maior abrangência possível. É dizer, tratando-se da espécie tributária imposto, que pela sua natureza exige uma relação de sujeição, estaria o mesmo, de logo, afastado pela imunidade recíproca, ainda que não se refira diretamente ao patrimônio, renda e serviços dos entes federativos. Até porque não se pode negar que todo imposto, ao fim e ao cabo,

---

<sup>25</sup> DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 251.

<sup>26</sup> Idem.

<sup>27</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.90.

<sup>28</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.91.

atinge o patrimônio da entidade tributada, sem que haja uma contraprestação direta por parte de quem o instituiu.<sup>29</sup>

No sentido ora defendido já se manifestaram a doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal. Confirmam-se, por pertinente, os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido.<sup>30</sup>

IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras.<sup>31</sup>

Conclui-se, do exposto, que a melhor interpretação da imunidade recíproca, reprodutora da proteção do pacto federativo apregoada pela Constituição da República, é a que não amplia seu alcance às taxas nem às contribuições de melhoria, atendo-a aos impostos, mas que, a par disso, permita-lhe estender a sua abrangência para abarcar no aspecto material da hipótese de incidência outros elementos além de patrimônio, renda e serviços.

---

<sup>29</sup> RODRIGUES, Ricardo Schneider. Do alcance da imunidade tributária recíproca. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2424, 19 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14378>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

<sup>30</sup> RE 213059, Min. Ilmar Galvão, primeira turma, DJ 27-02-1998.

<sup>31</sup> RE 197940 AgR, Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 25-04-1997.

## 2. DAS EMPRESAS ESTATAIS

### 2.1. Da Organização da Administração Pública

No Brasil, as Entidades Políticas (entes políticos, pessoas políticas, entes federativos, entes federados, entre outras denominações) devem ser analisadas a partir da forma de Estado adotada pela Constituição, qual seja, a Federação, segundo a qual, conforme já explicitado, ao lado de um poder político central (a União), coexistem outras esferas de poder político, regionais (Os Estados e o Distrito Federal) e locais (os Municípios).<sup>32</sup>

Sabe-se que, de pronto, deve ser afastada qualquer idéia de hierarquia entre essas esferas de poder, encontrando-se todas em idêntico patamar, e desempenhando com autonomia as competências que lhe foram outorgadas, em caráter exclusivo, privativo, concorrente ou comum, pela Constituição.<sup>33</sup>

Daí decorrem duas características essenciais da forma federativa de Estado: a descentralização política, com a existência de diversos níveis de poder político num mesmo território, e a autonomia de cada ente político, nos termos da Constituição.<sup>34</sup>

Essa autonomia assegurada aos entes políticos desmembra-se em quatro capacidades (ou competências) específicas: (1) autoconstituição (pela qual são elaboradas as Constituições estaduais e as Leis Orgânicas dos Municípios e do DF); (2) autogoverno (pela qual são eleitos os membros dos respectivos Poder Executivo e Legislativo); (3) autolegislação ou auto-organização (pelo qual tais entes legislam acerca dos assuntos que lhe são próprios) e (4) auto-administração (pela qual desempenham as atribuições

---

<sup>32</sup> LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 248.

<sup>33</sup> Idem, p. 247.

<sup>34</sup> Idem, p. 247.

administrativas que lhe foram repassadas na Constituição). Todas essas capacidades não devem ser compreendidas em abstrato, mas dentro dos parâmetros e em vista dos objetivos postos no Texto Maior.<sup>35</sup>

Tomando por base tais considerações, podemos afirmar que Entidades Políticas são aquelas que haurem sua competência diretamente da Constituição, exercendo-a, dentro dos limites postos no Texto Maior, com plena autonomia, sem subordinação de qualquer espécie. Tais entidades, além da capacidade administrativa, detêm capacidade política, da qual decorre sua competência para legislar (autolegislação ou auto-organização). No Brasil, são entidades políticas a União (ou União Federal), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

As entidades políticas podem desempenhar suas funções administrativas por meio de seus órgãos, centros de competência sem personalidade jurídica<sup>36</sup>, ou podem valer-se, para tanto, das chamadas Entidades Administrativas.

Entidades administrativas são entes com personalidade jurídica (capacidade para adquirir direitos e contrair obrigações em seu próprio nome) que não possuem capacidade para legislar. Dentro as quatro competências ou capacidades listadas acima, as entidades administrativas só possuem, como o nome indica, a administrativa, para desempenhar suas funções conforme a lei que as criou ou autorizou sua criação.<sup>37</sup> A lei é editada por uma das pessoas políticas de nossa Federação. Toda e qualquer entidade administrativa é criada por uma entidade política, dentro de um processo de descentralização denominado outorga.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 262.

<sup>36</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.480.

<sup>37</sup> Idem, p. 390.

<sup>38</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.391.

Em nosso sistema jurídico são consideradas entidades administrativas as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, as quais compõem, em seu conjunto, a Administração Pública Indireta, ou simplesmente Administração Indireta.<sup>39</sup>

Importante, ainda, abordarmos dois temas de central importância no estudo da organização administrativa, a descentralização e a desconcentração administrativa.

Antes de mais nada, extraímos o conceito de centralização, que nos remete a idéia de prestação de um serviço diretamente por certa pessoa política, por meio de seus órgãos, centros de competência sem personalidade jurídica. Ao conjunto de órgãos de uma pessoa política denominamos Administração Direta. Uma pessoa política, ao atuar por meio de seus órgãos, esta prestando diretamente uma atividade. É a própria pessoa política, agindo por intermédio de seus órgãos, quem está executando diretamente certa tarefa, daí a denominação dada ao conjunto de órgãos de uma pessoa política – Administração Direta.<sup>40</sup>

Quando falamos em descentralização, portanto, o que devemos inicialmente reter é que a atividade está sendo desempenhada por pessoa diversa da entidade política. A atividade foi atribuída pela Constituição a certa pessoa política, mas, ela não está se desincumbindo diretamente da atribuição.<sup>41</sup>

Numa acepção o mais ampla possível, podemos definir descentralização como o fenômeno pelo qual uma pessoa política, sem abrir mão de seu poder normativo e fiscalizatório, transfere a outra pessoa, física ou jurídica, a titularidade ou o exercício de uma atividade.

---

<sup>39</sup> Idem, p.401.

<sup>40</sup> Idem, p.480.

<sup>41</sup> Idem, p.390.

Há duas modalidades de descentralização: a outorga, também chamada descentralização por serviços, funcional ou técnica e a delegação, também chamada de descentralização por colaboração. Portanto, a descentralização é gênero, o qual subdivide-se nas duas espécies apontadas. Na outorga o ente político, por lei, transfere a titularidade do serviço, em regra por prazo indeterminado, a uma entidade administrativa criada pelo ente político especialmente para este fim. A outorga nada mais é do que o fenômeno pelo qual são criadas as entidades da Administração Indireta.<sup>42</sup>

Como vimos, na descentralização há necessariamente duas pessoas, uma transferindo a outra certa competência. Na desconcentração ocorre o oposto, pois a desconcentração é mera divisão de competências efetivada no interior de uma mesma pessoa jurídica.

Não há, no caso, criação de pessoa jurídica ou transferência de atribuições a uma já existente, mas apenas divisão de tarefas entre os órgãos da própria pessoa jurídica, seja ela uma pessoa política ou uma pessoa administrativa.

## 2.2. Das Entidades Estatais

Empresas estatais ou governamentais são aquelas, onde o Estado é o acionista controlador, abrangendo as empresas públicas e as sociedades de economia mista e se enquadram na classificação, conforme exposto acima, de Administração Indireta. Ambas têm a sua criação autorizada por lei e são pessoas jurídicas de direito privado. Caracterizam a intervenção do Estado no

---

<sup>42</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.391.

domínio econômico para salvaguardar imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo ou ainda para prestação de serviços públicos.<sup>43</sup>

Possuem como característica essencial o fato de serem auxiliares do Poder Público, permanecendo no âmbito do Direito Público. Não possuem a mesma liberdade das empresas privadas, sob pena de ferir os postulados básicos do Estado de Direito que geram o regime jurídico-administrativo. O Poder Executivo, no entanto, utiliza-se das suas estatais para acobertar despesas que não tem como efetuar na Administração direta.<sup>44</sup>

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 37, XIX, dispõe sobre a criação das empresas estatais:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da 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 atuação.

### 2.2.1. Das Empresas Públicas

Empresa pública é a pessoa jurídica criada por força de autorização legal como instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes de ser coadjuvante da ação governamental, constituída sob quaisquer das formas admitidas em Direito e cujo capital seja formado unicamente por recursos de pessoas de Direito Público interno ou de pessoas de suas Administrações indiretas, com predominância acionária residente na esfera federal.<sup>45</sup>

O artigo 1º do Decreto-lei 900, diz que empresa pública:

---

<sup>43</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.421.

<sup>44</sup> Idem, p.423.

<sup>45</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.423-427.

é a entidade dotada de personalidade jurídica de Direito Privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada 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 administrativas em Direito.<sup>46</sup>

No artigo 5º do mesmo Decreto-lei, estatui-se que

desde que a maioria o capital votante permaneça de propriedade da União, será admitida, no capital da empresa pública, a participação de outras pessoas jurídicas de Direito Público interno, bem como de entidades da Administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Município.<sup>47</sup>

Conclui-se, portanto, que podem constituir o capital de uma empresa pública não somente a Entidade Política responsável por sua criação, como outras entidades (políticas ou administrativas), desde que todas detenham personalidade jurídica pública, para que o capital de formação seja integralmente público.

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua empresas públicas fixando-lhes algumas características essenciais, a saber, são pessoas jurídicas dotadas de personalidade de Direito Privado, mas por serem instrumentos de ação estatal ficam adstritas à observância de regras especiais; são criadas por força de autorização legal; podem ser constituídas sob qualquer forma em direito admitida; o capital deve ser formado unicamente por recursos de pessoas da Administração Pública direta ou de suas respectivas pessoas da Administração Pública indireta, devendo residir na esfera da Entidade Política criadora a predominância acionária.<sup>48</sup>

Algumas empresas públicas foram criadas e existem para prestação de serviços públicos, serviços qualificados, inclusive pela Constituição Federal de 1988, como privativos de entidade estatal ou da própria União. Tais atividades apresentam-se, do ponto de vista jurídico, como a antítese da exploração de

---

<sup>46</sup> DECRETO-LEI Nº 900 - de 29 de setembro de 1969 - DOU de 30/09/69.

<sup>47</sup> DECRETO-LEI Nº 900 - de 29 de setembro de 1969 - DOU de 30/09/69.

<sup>48</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 173.

atividades econômicas, já que estas, perante a Lei Magna, são da alçada dos particulares, típicas da iniciativa privada – e não do Poder Público.<sup>49</sup>

Há, portanto, dois tipos de empresas públicas: as exploradoras de atividades econômicas e as prestadoras de serviços públicos, sendo que a primeira possui um regime jurídico mais próximo daquele aplicado às empresas privadas. Já a segunda, até por desenvolverem atividades próprias do Estado, sofrerão uma influência maior dos princípios e normas de Direito Público. Seus regimes jurídicos não são idênticos.<sup>50</sup>

### 2.2.2. Das Sociedades de Economia Mista

A sociedade de economia mista federal é a pessoa jurídica cuja criação é autorizada por lei, como um instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes desta sua natureza auxiliar da atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à Pessoa Política responsável por sua criação ou entidade de sua Administração indireta, sobre remanescente acionário de propriedade particular.<sup>51</sup>

De acordo com o Decreto-lei 900, sua definição é

entidade dotada de personalidade jurídica de Direito Privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade de Administração indireta.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.422.

<sup>50</sup> Idem. p.422.

<sup>51</sup> Idem. p. 423-427.

<sup>52</sup> DECRETO-LEI nº 900 - de 29 de setembro de 1969 - DOU de 30/09/69.

Para evitar confusões, faz-se necessário lembrar que a sociedade de economia mista demanda conjunção de capitais de pessoas governamentais com capitais particulares.<sup>53</sup>

É necessário excluir da noção de sociedade de economia mista a referência à “exploração de atividade econômica”, levando em consideração as inúmeras prestadoras de serviços públicos desta categoria, e observando os mesmos apontamentos feitos em relação às Empresas Públicas, no tocante a tais diferenciações.

### 2.3. Da Diferenciação entre Empresas Estatais Prestadoras de Serviços Públicos e Exploradoras de Atividade Econômica

Celso Antonio Bandeira de Mello não fixa como traço característico essencial às Entidades Estatais a exploração de atividade econômica. Isto se dá em razão do que ele convencionou chamar de “disseptação estritamente jurídica” das Entidades Estatais em duas espécies: as exploradoras de atividades econômicas e as prestadoras de serviços públicos.<sup>54</sup>

Em relação a este segundo tipo, destaca-se que hoje há inúmeras estatais que prestam serviços públicos, como é o caso da Empresa Brasileira de Correios Telégrafos, que presta o serviço postal de competência da União, nos termos do art. 21, X, da CF/88, e como é o caso da INFRAERO – Empresa que cuida do serviço de Infra-estrutura aeroportuária, de acordo com o que prescreve o art. 21, XII, “c”, da CF/88.

Importante transcrever trecho da doutrina de Celso Antônio de Mello em relação à existência de duas espécies de Entidades Estatais, conforme mencionado:

---

<sup>53</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.429.

<sup>54</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 185-186.

Há, portanto, dois tipos fundamentais de empresas públicas e sociedades de economia mista: exploradoras de atividade econômica e prestadoras de serviços públicos ou coordenadoras de obras públicas e demais atividades públicas. Seus regimes jurídicos não são, nem podem ser, idênticos, como procuraremos demonstrar em outra oportunidade. No primeiro caso, é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o máximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado. Seja pela natureza do objeto de sua ação, seja para prevenir que desfrutem de situação vantajosa em relação às empresas privadas -, compreendendo-se que estejam, em suas atuações, submetidas a uma disciplina bastante avizinhada da que regula as entidades particulares de fins empresariais. Daí haver o Texto Constitucional estabelecido que em tais hipóteses regular-se-ão pelo regime próprio das empresas privadas (art. 173, § 1º, II). Advirta-se, apenas, que há um grande exagero nesta dicção da Lei Magna, pois ela mesma se encarrega de desmentir-se em inúmeros outros artigos, como além será demonstrado. No segundo caso, quando concebidas para prestar serviços públicos ou desenvolver quaisquer atividades de índole pública propriamente (como promover a realização de obras públicas), é natural que sofram o influxo mais acentuado de princípios e regra do Direito Público, ajustados, portanto, ao resguardo de interesses desta índole.<sup>55</sup>

Hely Lopes Meirelles leciona no mesmo sentido, distinguindo dois tipos de empresas, conforme se depreende da citação a seguir:

Empresas públicas são pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas pelo Poder Público mediante autorização de lei específica, com capital exclusivamente público, para a prestação de serviço público ou a realização de atividade econômica de relevante interesse coletivo, nos moldes da iniciativa particular, podendo revestir qualquer forma e organização empresarial.<sup>56</sup>

Diante dessas considerações, é possível afirmar que autores de renome no direito administrativo brasileiro classificam as Entidades Estatais em dois tipos: as exploradoras de atividade econômica e as prestadoras de serviços essenciais.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 185-186.

<sup>56</sup> MEIRELLES. Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 355-356

<sup>57</sup> Neste sentido ver: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.422.

A compreensão desta distinção é de suma importância para o estudo e a aplicação da imunidade tributária recíproca em relação às entidades estatais. No tocante ao primeiro tipo, é certo que se aplica o regime destinado às empresas privadas, no entanto, em relação ao segundo tipo, há doutrinadores que sustentam a aplicação das regras atinentes à Administração Pública.

### **3. DA EXTENSAO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS**

#### **3.1. Do Posicionamento da Doutrina acerca da Extensão da Imunidade**

A literalidade do texto da Constituição permite afirmar que, em princípio, a imunidade tributária recíproca não se aplica às empresas estatais. Note-se que o parágrafo segundo do art. 150, da Constituição, estende a regra às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, não fazendo referência às entidades estatais.

Ademais, há disposição expressa da sujeição das empresas estatais ao regime jurídico das empresas privadas, inclusive em aspectos tributários, sendo vedado o gozo por elas de qualquer privilégio fiscal não extensivo ao setor privado (art. 173, §1º, II e §2º, da CF).

Apesar de todas as ponderações feitas em relação aos dispositivos constitucionais atinentes à matéria, alguns doutrinadores têm formulado teses que defendem a extensão da imunidade tributária às empresas públicas e sociedades de economia mista.

Humberto Ávila defende que as empresas públicas e sociedades de economia mista, em alguns casos, estejam sob o manto da imunidade tributária recíproca. Afirma que a extensão feita pelo texto constitucional às autarquias e fundações públicas de direito público não pode ser interpretada de forma literal. Um dos principais argumentos expostos é o de que algumas empresas estatais prestam serviços qualificados como públicos, dada a sua importância, e, ao prestá-los, seriam instrumentos do Poder Público. Neste sentido:

Algumas atividades e alguns serviços são qualificados como públicos em razão da sua importância. A Constituição Brasileira atribuiu o caráter público a alguns desses serviços, exigindo que eles sejam prestados pelo Poder Público. Em função de razões operacionais, a realização desses serviços é transferida para determinadas entidades. Essas entidades são apenas instrumentos do Poder Público. É o Estado que presta o serviço por meio de uma instrumentalidade sua. Com razão, afirma Bandeira de Mello que empresas públicas e sociedades de economia mista são, acima de

tudo, instrumento do Estado para atingir uma finalidade pública. Se, em razão do que foi dito, fica claro que as entidades públicas são apenas instrumentos do Estado, não resta dúvida de que a imunidade recíproca também abrange essas entidades que prestam serviços em nome do Estado. Caso contrário, o Estado seria prejudicado, já que ele mesmo é que presta, ainda que indiretamente, o serviço.<sup>58</sup>

O jurista sustenta que somente quando as empresas prestam serviços públicos podem obter os privilégios fiscais concedidos aos entes públicos com a imunidade recíproca. Caso explorem atividades econômicas propriamente ditas, se sujeitarão à regra do art. 173, parágrafos 1º, II e 2º, da Constituição Federal, ou seja, a elas serão aplicadas as mesmas regras destinadas à iniciativa privada.<sup>59</sup>

Sacha Calmon Navarro Côelho encampa a tese de aplicação da imunidade tributária recíproca às empresas estatais. O critério para aplicação é que estas empresas prestem serviços públicos decorrentes de descentralização advinda dos entes políticos, casos em que, a empresa é considerada a *longa manus* do próprio Poder Público encarregado pela prestação daquele serviço. Nesta esteira clarifica o entendimento afirmando que:

Se não houver concessionário ou permissionário, escolhido mediante licitação, na forma da lei, o prestador do serviço público terá de entender-se como o próprio Poder Público dele encarregado, sendo o órgão que o execute mera *longa manus* daquele, ainda que se trate de empresa pública.<sup>60</sup>

Portanto, se a Entidade Política incumbiu o serviço a uma sociedade de economia mista, por exemplo, esta deve ser considerada sua *longa manus*, gozando dos mesmos privilégios dirigidos ao Ente que delegou a prestação do serviço. Sacha Calmon arremata dizendo que “se uma empresa ou sociedade de economia mista presta um serviço público, atua como órgão da

---

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p.214-215.

<sup>59</sup> Idem, p. 214-215.

<sup>60</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 324.

Administração indireta, e não desenvolve atividade econômica própria das empresas privadas”.<sup>61</sup>

Roque Antônio Carrazza reconhece que o tratamento a ser dado às empresas estatais que exerçam atividades econômicas seja o mesmo destinado às empresas privadas, inclusive no que diz respeito à tributação. Isto se dá em razão da incidência da regra constitucional inserida no art. 173, caput, da Constituição Federal, que vedou que as empresas estatais que intervenham no mercado desfrutassem de privilégios fiscais, pois, caso recebessem benefícios desta natureza, concorreriam em regime desleal em relação às empresas privadas.<sup>62</sup>

Carrazza, no entanto, assinala que se as empresas estatais forem prestadoras de serviços públicos (art. 175 da Constituição Federal), não concorrendo, portanto, com as empresas privadas, não se submetem aos ditames do art. 173, da Carta Magna. Neste caso, são verdadeiros instrumentos do Estado e a ele se equiparam em termos de privilégios fiscais. Em relação à prestação de serviços pelas empresas estatais conclui:

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-somente 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 confundem.<sup>63</sup>

Atuando como instrumento do Estado para a prestação de serviços públicos, a empresa estatal não é sujeitada à tributação, por força da interpretação extensiva do art. 150, VI, a, da CF, “justamente porque são a

---

<sup>61</sup> Idem, p. 326.

<sup>62</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 698.

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a Imunidade Tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 40.

*longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar”.<sup>64</sup>

Cita-se, para reforçar os argumentos até então expostos, os seguintes trechos da doutrina de Roque Antonio Carrazza:

Neste sentido, enquanto atuam como se pessoas políticas fossem, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ter embarçada ou anulada sua ação pública, por meio de impostos. Esta é a consequência de uma interpretação sistemática do art. 150, VI, “a”, da CF. Não se deve distinguir entre a empresa estatal e a pessoa política que a instituiu, mas, simplesmente, se a hipótese de incidência (fato gerador in abstracto) do imposto provém da prestação de serviços públicos, isto é, de atividades de competência governamental. Em caso afirmativo são alcançadas pelos benefícios do art. 150, VI, “a”, da CF.<sup>65</sup>

Ainda:

Em suma, a empresa estatal delegatária de serviço público juridicamente é Administração Pública e tem os atributos (positivos e negativos) da Administração Pública. Desfruta, pois, do regime protetor que a Constituição Federal reservou aos bens e dinheiros públicos, inclusive no pertinente à imunidade tributária.<sup>66</sup>

Em arremate ao tema, e em consonância com os argumentos até aqui esculpidos, Ricardo Lobo Torres sinala que, em relação ao destinatário da imunidade, “o fundamental é que a pessoa imune não concorra com os particulares no mercado econômico”.<sup>67</sup>

Conclui-se, portanto, que a imunidade tributária deve ser estendida às empresas estatais, porquanto não deve a tributação prejudicar a consecução do serviço público a ser prestado e a regra imunizante se dá justamente por que estas atividades são de competência do Estado. No entanto é importante

---

<sup>64</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 699.

<sup>65</sup> CARRAZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a Imunidade Tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 41.

<sup>66</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 709.

<sup>67</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 198.

frisar que a doutrina favorável à aplicação da imunidade tributária recíproca às empresas estatais fixa como traço essencial que estas empresas não exerçam atividades econômicas, caso em que se deverá aplicar-lhes as regras pertinentes ao setor privado.

### 3.2. Do Posicionamento da Jurisprudência acerca da Extensão da Imunidade

Atualmente, tem se pacificado o entendimento de que o benefício imunizante pode se estender às Empresas Estatais.

A compreensão do STF envolvendo inicialmente a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos gerou precedente, e, em pouco tempo, o Guardião da Carta Maior passou a conceder a referida imunidade para outras empresas estatais que atendessem os requisitos em destaque: empresa estatal prestadora de serviço público, cuja prestação é obrigatória e exclusiva do Estado.

Nesse sentido apresentamos trechos de várias decisões da Suprema Corte que elucidam e confirmam o entendimento até então explanado:

E M E N T A: INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCAÇIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQÜENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA

OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOCTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.)<sup>68</sup>

Caso CAERD (Companhia de água e esgoto do Estado de Rondônia). Impende observar, neste ponto, que a empresa governamental ora requerente qualifica-se como sociedade de economia mista prestadora de serviço público, desenvolvendo suas atividades no setor de abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários, a evidenciar o caráter essencial dos serviços públicos por ela prestados como entidade integrante da administração indireta do próprio estado. É por essa razão que, em casos como o que se registra na espécie, a jurisprudência do supremo tribunal federal tem reconhecido revelar-se constitucionalmente possível a extensão da imunidade tributária recíproca a empresas governamentais instituídas, mediante prévia autorização legislativa, para a prestação de serviços públicos.<sup>69</sup>

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

---

<sup>68</sup> RE 363412 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2007, DJe-177 DIVULG 18-09-2008 PUBLIC 19-09-2008 EMENT VOL-02333-03 PP-00611 RTJ VOL-00206-01 PP-00407.

<sup>69</sup> RE 583345 - Recurso Extraordinário. Min. Relator: Eros Grau. Decisão de 15/04/2008. DJE nº 80, divulgado em 05/05/2008.

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 e provido.<sup>70</sup>

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - INFRAERO. EMPRESA PÚBLICA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ARTIGO 150, VI, "A", DA CB/88. 1. A Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO, empresa pública prestadora de serviço público, está abrangida pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "a", da Constituição. 2. Não incide ISS sobre a atividade desempenhada pela INFRAERO na execução de serviços de infraestrutura aeroportuária, atividade que lhe foi atribuída pela União [artigo 21, XII, "c", da CB/88]. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>71</sup>

A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõe o Estado Federal. Desse vínculo isonômico, que pacifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas conseqüências mais expressivas, a vedação dirigida a cada um dos entes federados de instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da federação.<sup>72</sup>

Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária — INFRAERO. Empresa pública. Imunidade recíproca. Artigo 150, VI, a, da CF/88. A Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária — INFRAERO, empresa pública prestadora de serviço público, está abrangida pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição. Não incide ISS sobre a atividade desempenhada pela Infraero na execução de serviços de infraestrutura aeroportuária, atividade que lhe foi atribuída pela União.<sup>73</sup>

Tributário. Imunidade recíproca. (...) Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de

---

<sup>70</sup> RE 354897, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/08/2004, DJ 03-09-2004, pp-00034, ement vol-02162-03, pp-00506, lexstf v. 27, n. 314, 2005, p. 240-251.

<sup>71</sup> RE 524615 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/09/2008, DJE-187, divulg. 02-10-2008, public. 03-10-2008, ement. Vol.-02335-07, pp-01451, RTJ vol-00207-02, pp-00826.

<sup>72</sup> Excerto do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939, Plenário, DJ 18.3.1994.

<sup>73</sup> RE 524.615-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 9-9-08, DJE de 3-10-08.

serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a da Constituição Federal.<sup>74</sup>

Por entendermos oportuno, trazemos à baila interessantes excertos do voto-relator de autoria do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 407099/RS, onde se decidiu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no 150, VI, a, da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. A decisão do iminente Ministro consubstancia-se em verdadeiro ensino acadêmico, enriquecedor para o tema em debate:

“(…)

Examinemos o recurso no que diz respeito à imunidade tributária do art. 150, VI, a, C.F.

No que concerne à distinção que deve ser feita, relativamente às empresas públicas que exercem atividade empresarial das empresas públicas prestadoras de serviço, reporto-me ao voto que proferi por ocasião do julgamento do RE 230.072/RS:

‘(…) Srs. Ministros, o meu entendimento, que vem de longe, mencionado, aliás, pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, é no sentido de distinguir empresa pública que presta serviço público de empresa pública que exerce atividade econômica, atividade empresarial, concorrendo com empresas privadas. A primeira, sempre sustentei, tem natureza jurídica de autarquia. O Supremo Tribunal Federal, quando a lei e a Constituição não distinguiam fundação privada de fundação pública, fez a distinção, decidindo que a fundação pública equiparava-se à autarquia. Hoje, a Constituição, adotando aquele entendimento, distingue fundação de direito público de fundação de direito privado.’

(…)

É preciso distinguir as empresas públicas que exploram atividade econômica, que se sujeitam ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (C.F., art. 173, § 1º), daquelas empresas públicas prestadoras de serviços públicos, cuja natureza jurídica é de autarquia, às quais não tem aplicação o disposto no § 1º do art. 173 da Constituição, sujeitando-se tais empresas prestadoras de serviço público, inclusive, à responsabilidade objetiva (C.F., art. 37, § 6º). Em votos que tenho proferido, nesta Corte, tenho discutido o tema.

---

<sup>74</sup> ACO 959, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 17-3-08, DJE de 16-5-08.

Assim o fiz, por exemplo, no julgamento da medida cautelar havida na ADIn 1.552-DF (Plenário, 17.04.97). Decidimos, então:

‘EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADVOGADOS. ADVOGADO-EMPREGADO. EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA. Medida Provisória 1.522-2, de 1996, artigo 3º. Lei 8.906/94, arts. 18 a 21. C.F., art, 173, § 1º.

I. - As empresas públicas, as sociedades de economia mista e outras entidades que explorem atividades econômica em sentido estrito, sem monopólio, estão sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. C.F., art. 173, § 1º.

II. - Suspensão parcial da eficácia das expressões ‘às empresas públicas e às sociedades de economia mista’, sem redução do texto, mediante a aplicação da técnica da interpretação conforme: não aplicabilidade às empresas públicas e às sociedades de economia mista que explorem atividade econômica, em sentido estrito, sem monopólio.

III. - Cautelar deferida.’

(...)

É certo que as empresas públicas e sociedades de economia mista são instituídas para a exploração de atividade econômica, em sentido estrito, dado que elas são os instrumentos da intervenção do Estado no domínio econômico. Pode existir, entretanto, empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviço público. Essa distinção, no regime da CF/67, poderia ser feita, e nós por ela propugnamos em trabalho de doutrina (conf. nosso ‘Responsabilidade e Controle das Empresas Estatais’, em ‘Temas de Direito Público’, Del Rey Ed., pág. 490), na linha, aliás, do magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello (‘Natureza essencial das sociedades mistas e empresas públicas’, RDP 71/111; ‘Prestação de serviços públicos e administração indireta’, 1973, págs. 101 e ss.) e Eros Roberto Grau (‘Elementos de Direito Econômico’, RT, 1981). Este último autor, escrevendo sobre o tema, já sob o pálio da CF/88, leciona:

‘Da mesma forma, no § 1º do art. 173 a expressão conota atividade econômica em sentido estrito: determina fiquem sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que atuem no campo da atividade econômica em sentido estrito; o preceito à toda evidência, não alcança empresa pública, sociedade de economia mista e entidades (estatais) que prestam serviço público’. (Eros Roberto Grau, ‘A ordem econômica na Const. de 1988 - interpretação e crítica’, Ed. R.T., 2ª ed., 1991, pág. 140).’

Com efeito. A atuação estatal na economia, CF, arts. 173, 174 e 177 ocorrerá: 1) mediante a exploração estatal de atividade econômica (CF, arts. 173 e 177), que será: 1.1. necessária (CF, art. 173); 1.1.1. quando o exigir a segurança nacional, ou 1.1.2. ou o interesse coletivo relevante, tanto um quanto outro definidos em lei. Os instrumentos de participação do Estado na economia serão: a) as empresas públicas; b) as sociedades de economia mista; c) outras entidades estatais ou paraestatais, vale dizer, as subsidiárias (CF, art. 37, XIX e XX; art. 173, §§ 1º, 2º e 3º). Ocorrerá, ainda, a atuação estatal na economia: 2) com monopólio: CF, art. 177, incidindo,

basicamente, em três áreas: petróleo, gás natural e minério ou minerais nucleares.

A intervenção do Estado no domínio econômico dar-se-á (CF, art. 174): figurando o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, na forma da lei, fiscalizando, incentivando e planejando. Os instrumentos dessa intervenção são as agências reguladoras. Vale, no ponto, as lições de José Afonso da Silva (“Curso de Direito Constitucional Positivo”, Malheiros, 23ª ed., págs. 779 e seguintes) e Celso Antônio Bandeira de Mello (“Curso de Direito Administrativo”, Malheiros, 17ª ed., págs. 619 e segs).

Visualizada a questão do modo acima — fazendo-se a distinção entre empresa pública como instrumento da participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público — não tenho dúvida em afirmar que a ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a), ainda mais se considerarmos que presta ela serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, que é o serviço postal, CF, art. 21, X (Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit., pág. 636).

Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, a, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário. A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º do mesmo art. 150.

A professora Raquel Discacciati Bello, da UFMG, em interessante trabalho de doutrina — “Imunidade Tributária das Empresas Prestadoras de Serviços Públicos”, in Rev. de Inf. Legislativa, 132/183 — registra que ‘pode-se afirmar, a título de conclusão, que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplica a vedação do art. 150, § 3º, mas, sim, a imunidade recíproca, conforme interpretação sistemática do inciso I, letra a, do mesmo artigo. Na mesma linha, Bandeira de Mello (‘Curso de Dir. Adm.’, 7ª ed., 1995, p. 116), Ataliba (‘Curso de Dir. Trib.’, coordenação de Geraldo Ataliba, São Paulo, RT, 1978), Adilson Dallari (‘Imunidade de Estatal Delegada de Serviço Público’, Rev. de Dir. Trib, 65, 1995, p. 22-41), Eros Roberto Grau (‘Empresas Estatais ou Estado Empresário’, in ‘Curso de Direito Administrativo’, coordenação de Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, RT, 1986, p. 105-107), dentre outros.’

No que concerne à ECT, a lição de Ives Gandra Martins é no sentido de estar ela abrangida pela imunidade tributária do art. 150, VI, a, da CF. Escreve Ives Gandra Martins: ‘Em conclusão e em interpretação sistemática da Constituição e do tipo de serviços prestados pela consulente, no que diz respeito aos serviços privativos, exclusivos, próprios ou monopolizados, nitidamente, a imunidade os abrange, sendo seu regime jurídico pertinente àquele da Administração Direta.

Colocadas tais premissas, entendo que a natureza jurídica dos serviços postais é de serviços públicos próprios da União, em regime de exclusividade, assim como o patrimônio da empresa é patrimônio da União.' (Ives Gandra da Silva Martins, "Imunidade Tributária dos Correios e Telégrafos", Revista Jurídica, 288/32, 38).

Vale repetir o que linhas atrás afirmamos: o serviço público prestado pela ECT — serviço postal — é serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado: CF, art. 21, X.

Do exposto, conheço em parte do recurso e, na parte conhecida, lhe dou provimento."<sup>75</sup>

Portanto, conforme se depreende dos julgamentos assentados pela Corte Máxima, recebendo as Entidades Estatais o encargo de prestar serviço público - consoante a noção exposta -, o regime de sua atividade é o de Direito Público, o que inclui, dentre outras prerrogativas, o direito à imunidade fiscal.

---

<sup>75</sup> RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004, PP-00062, EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005.

## CONCLUSÃO

Do exposto nota-se que Imunidade é um fenômeno que decorre de uma limitação imposta pela própria Constituição Federal e impede a incidência de tributação sobre determinado objeto ou determinada pessoa.

A Imunidade Tributária Recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal de 1988, consiste em imunidade subjetiva, posto que limita a competência tributaria dos Entes Federados, evitando com que firam a autonomia dos membros da Federação, possibilitando com que cumpram suas obrigações institucionais, e, ainda, elidindo a subjugação de uns pelos outros.

Ademais, o precitado artigo constitucional deve sofrer uma leitura com base em interpretação teleológica-sistemática e, no que diz respeito aos tributos que seriam alcançados pela Imunidade em debate, estatui-se que tão somente os impostos, assim considerados os tributos vinculados, estão sob o manto da imunidade tributária, excluindo-se as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Vale lembra que a Organização Político-Administrativa da República Federativa Brasileira, esculpida na Constituição Federal de 1988, permite que o Poder Público atenda às suas demandas por meio de seus órgãos públicos (prestação direta pelos Entes Políticos) ou por meio de descentralização administrativa (prestação por intermédio da criação de outras pessoas jurídicas no cerne da Administração Pública).

Nesta esteira, permite a Carta Magna a criação de Entidades Estatais para que sejam exploradas atividades econômicas ou para que sejam prestados serviços públicos de titularidade das Entidades Políticas.

Caso sejam criadas as Empresas Estatais (Empresas Públicas ou Sociedades de Economia Mista) para exercerem atividades de prestação de serviços públicos, podem-se estender alguns privilégios a tais entidades, típicos do regime de direito público, posto que atuariam como *longa manus* do Estado.

A imunidade tributária em questão é um desses benefícios que devem alcançar as sociedades de economia mista e as empresas públicas quando seu campo de atuação for exclusivamente uma atividade de prestação de serviços públicos.

Evidentemente que a imunidade tributária recíproca, em se tratando de Empresas Estatais que atuem no ramo de exploração de atividades econômicas, não pode ser aplicada, em obediência ao art. 173, § 1º, II, da Carta Magna, que impede a concorrência desleal com o particular.

No entanto, a tese da aplicação da imunidade tributária recíproca estendida às Entidades Estatais foi apreciada e acolhida tanto pela Doutrina majoritária pátria como pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a abrangência dela, primeiramente, à Empresa Pública de Correios e Telégrafos – ECT.

Ao analisar o embasamento da decisão do Tribunal Supremo em favor da extensão da imunidade recíproca à ECT e ao considerar os argumentos esposados pela doutrina, é possível afirmar ser viável a extensão da Imunidade às empresas estatais que prestam exclusivamente serviços públicos.

## REFERÊNCIAS

AI 174.808-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 11-3-96, DJ de 1º-7-96.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARRETO, Aires. BARRETO, Paulo Aires. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a Imunidade Tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição Federal de 1988: Sistema Tributário. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DECRETO-LEI Nº 900 - de 29 de setembro de 1969 - DOU de 30/09/69.

DERZI, Misabel. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FILHO, Texeira Miguel. A Imunidade Tributária das Sociedades de Economia Mista que Exercem Atividades Públicas. Publicado em: 03/09/2008. Universo Jurídico. Disponível em: [http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/5760/A\\_Imunidade\\_Tributaria\\_das\\_Sociedades\\_de\\_Economia\\_Mista\\_que\\_Exercem\\_Atividades\\_Publicas](http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/5760/A_Imunidade_Tributaria_das_Sociedades_de_Economia_Mista_que_Exercem_Atividades_Publicas). Acessado em 13/06/2011.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias – Cláusulas Pétreas Constitucionais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 116. Maio, 2005.

MEIRELLES. Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

RE 364202, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28-10-2004.

RE 213059, Min. Ilmar Galvão, primeira turma, DJ 27-02-1998.

RE 197940 AgR, Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 25-04-1997.

RE 363412 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2007, DJe-177, DIVULG 18-09-2008.

RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-200.

RE 583345 - Recurso Extraordinário. Min. Relator: Eros Grau. Decisão de 15/04/2008. DJE nº 80, divulgado em 05/05/2008.

RE 354897, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/08/2004, DJ 03-09-2004.

RE 524615 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 09/09/2008, DJE-187, divulg. 02-10-2008.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. Do alcance da imunidade tributária recíproca. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2424, 19 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14378>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

SANTOS, Bruno Pereira. Alcance da imunidade tributária recíproca nos impostos indiretos. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1913, 26 set. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11757>>. Acesso em: 1 jun. 2011.

SILVA. José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.