

**INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIZE DAMASCENO MORAES

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS ESTATAIS QUE
PRESTAM SERVIÇOS PÚBLICOS E ATUAM EM REGIME DE CONCORRÊNCIA
À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

BRASÍLIA/DF

2021

MARIZE DAMASCENO MORAES

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS ESTATAIS QUE
PRESTAM SERVIÇOS PÚBLICOS E ATUAM EM REGIME DE CONCORRÊNCIA
À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Direito, do Instituto de Direito Público - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Luciano Felício Fuck

BRASÍLIA/DF

2021

MARIZE DAMASCENO MORAES

**O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS ESTATAIS QUE
PRESTAM SERVIÇOS PÚBLICOS E ATUAM EM REGIME DE CONCORRÊNCIA
À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Direito, do Instituto de Direito Público - IDP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Luciano Felício Fuck

Brasília, 06 de dezembro de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Luciano Fuck

Instituto de Direito Público - IDP

Guilherme Pinheiro

Instituto de Direito Público - IDP

Ricardo Morishita

Instituto de Direito Público - IDP

Dedico este trabalho à minha família, em especial ao meu filho Henrique, meu esposo Fernando e minha mãe Francymary, que são meus pilares e fontes de incentivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por sempre guiar os meus passos e ter aberto os caminhos para ingresso ao Programa de Mestrado Profissional do IDP, que foi instrumento para enriquecer a minha jornada acadêmica.

Ao meu filho Henrique, que ainda é tão pequeno, mas representa minha fonte de força.

À minha família, em especial ao meu esposo Fernando e minha mãe Francymary, pelo apoio incondicional para que eu conseguisse me dedicar. Não fosse a ajuda deles na missão da maternidade, não seria possível chegar até aqui.

Um especial agradecimento também à minha irmã Helayne, que não poupou esforços na busca de manuais e artigos para esta pesquisa.

Ao Professor, Luciano Fuck, orientador desta dissertação, pela confiança, diálogo e aprendizado, em especial com a disciplina "Tributação e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal", que representou importante incentivo na escolha do tema desta pesquisa.

Ao Professor Guilherme Pinheiro, de quem tive o prazer de cursar duas disciplinas que contribuíram com o meu aprendizado, além das valiosas contribuições na elaboração deste trabalho.

Ao Professor Ricardo Morishita, a quem tive o prazer de conhecer na banca de seleção do mestrado e que me fez despertar ainda mais a vontade de ingressar no Programa. Sou grata também pelas valiosas contribuições a este trabalho.

Aos demais professores e colegas de mestrado pelos valiosos debates.

Obrigada!

*"Conheça todas as teorias, domine todas as técnicas,
mas ao tocar uma alma humana, seja apenas outra
alma humana." (Carl Gustav Jung)*

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo analisar o alcance da interpretação da imunidade tributária recíproca conferida pelo Supremo Tribunal Federal às Estatais que, além de prestarem serviços públicos, também exercem atividades econômicas sob o regime concorrencial. O estudo traz a abordagem da importância do tratamento da imunidade recíproca para consecução de valores jurídicos-positivos e a aplicação prática na esfera de duplicidade de regime das Estatais. Apresenta a dicotomia existente entre serviços públicos e atividade econômica. Evidencia os critérios adotados pela Corte Suprema na aplicação da imunidade tributária recíproca a partir da análise de casos concretos. E, por fim, o dever do Supremo Tribunal Federal na produção de precedentes, em casos concretos, de modo a evitar a insegurança jurídica ao contribuinte e violação a princípios constitucionais.

Palavras-chave: Imunidade Tributária Recíproca. Empresas Estatais. Regime de duplicidade. Critérios. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the scope of the interpretation of the reciprocal tax immunity granted by the Federal Supreme Court to State-owned companies that, in addition to providing public services, also carry out economic activities under the competitive regime. The study addresses the importance of treating reciprocal immunity for the achievement of legal-positive values and its practical application in the sphere of duplicity in the regime of State-owned companies. It presents the existing dichotomy between public services and economic activity. It highlights the criteria adopted by the Supreme Court in the application of reciprocal tax immunity based on the analysis of specific cases. And finally, the duty of the Federal Supreme Court in producing precedents, in specific cases, in order to avoid legal uncertainty for the taxpayer and violation of constitutional principles.

Keywords: Reciprocal Tax Immunity. State-owned Companies. Duplicate regime. Criteria. Federal Court of Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
AGERO	Agência Reguladora de Serviços Públicos do Estado de Rondônia
ANOREG/BR	Associação dos Notários e Registradores do Brasil
Art.	Artigo
CAERD	Águas e Esgotos do Estado de Rondônia
CASAN	Companhia Catarinense de Águas e Saneamento
CBIE	Centro Brasileiro de Infraestrutura
CF	Constituição Federal
CMB	Casa da Moeda do Brasil
CODESP	Companhia Docas do Estado de São Paulo
COGERH	Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos
EC	Emenda Constitucional
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IRB	Instituto de Resseguros do Brasil
ONU	Organização das Nações Unidas
Rel.	Relator
SABESP	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA.....	13
2.1	Os fundamentos da limitação ao poder de tributar	13
2.2	Imunidade Recíproca no Direito Comparado	21
2.3	Imunidade Tributária Recíproca nas constituições anteriores	27
2.4	Imunidade Recíproca na Constituição de 1988	30
2.5	Interpretação da Imunidade Tributária Recíproca	32
2.5.1	Imunidade Tributária Recíproca como Cláusula Pétrea	32
2.5.2	Escopo da Imunidade Recíproca.....	34
2.5.3	Classificação da Imunidade Tributária Recíproca	37
3	IMUNIDADE RECÍPROCA E A EXTENSÃO ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.....	41
3.1	Descentralização do serviço público: finalidade	41
3.2	Imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviço público	47
3.3	Vedação de aplicação da limitação ao poder de tributar aos serviços afetos ao regime concorrencial (Art. 150, § 3º, CF)	50
3.4	Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada à luz do Art. 173 § 2º da Constituição Federal	54
3.4.1	A problemática da definição de serviço público e interpretação de "finalidades essenciais"	60
3.4.2	Da cobrança de tarifa como contraprestação do serviço e a correta aplicação do § 3º do Art. 150 da CF.....	67
3.4.3	Do serviço público instituído por monopólio através da CF/88	74
3.4.4	A composição societária e ausência de intuito lucrativo.....	80
4	APLICAÇÃO DO ART. 150, §§ 2º E 3º À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF.....	87
4.1	Entendimento do Supremo Tribunal Federal em casos concretos	87
4.1.1	Empresa de Correios e Telégrafos - ECT (Re 601.392/PR).....	89
4.1.2	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO – RE Nº 363.412.....	98
4.1.3	Petróleo Brasileiro SA - PETROBRÁS (RE 594.015/SP) e Casa da Moeda do Brasil (RE 610.517/RJ).....	101
4.1.4	Companhia de Água e Esgotos do Estado de Rondônia - CAERD (ACO 1550-2) e Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP (RE nº 253472 e RE 265.749).....	110

4.1.5	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP. RE 600.867/SP – Tema de Repercussão Geral 508.....	113
4.2	Análise crítica da divergência jurisprudencial e evolução do entendimento sobre o tema do alcance da imunidade tributária recíproca	123
5	CONCLUSÕES	130
	REFERÊNCIAS.....	134

1 INTRODUÇÃO

O estudo, realizado com suporte na doutrina e jurisprudência, tem como propósito analisar o alcance da imunidade tributária recíproca às Estatais que prestam serviço público e conjuntamente atuam no regime de concorrência, à luz dos artigos 150, VI, "a" e § 2º e 3º da Constituição Federal.

O trabalho abordará a importância da imunidade tributária para garantir direitos tidos por fundamentais ao povo e a interpretação do instituto no texto constitucional, que a propósito, por terem sido elevadas à uma garantia fundamental, as imunidades somente se explicam e se justificam se o intérprete buscar os princípios que as inspiram.

Conforme dicção do Art. 150, VI, "a", os entes políticos têm resguardada expressamente a desoneração tributária em relação aos seus patrimônios, rendas e serviços, contudo, o mesmo não pode ser afirmado com relação às Empresas Estatais.

A ausência de previsão constitucional expressa concedendo imunidade recíproca às estatais, bem como de lei complementar regulando o instituto, amplia o debate que sempre esteve em pauta no Supremo Tribunal Federal.

A apreciação do alcance da imunidade recíproca no cotejo com a exploração de atividade econômica por empresas estatais tem ganhado contornos amplos e tem sido assunto controverso, dada a diversidade de situações examinadas e diante da vedação constitucional prevista no Art. 173, § 2º.

A qualificação jurídica de certa atividade e sua subsunção ao Art. 173 ou ao Art. 175 da Constituição Federal de 1988 não é uma questão de fácil elucidação, e o debate torna-se ainda mais tormentoso diante do caráter dúplice das Estatais e, por isso, a adequada aplicação do dispositivo resulta relevante não só para identificar a titularidade da atividade, mas também para definir o regime jurídico disciplinado da atividade e, ainda, para compreender a discussão acerca da exaustividade do rol de imunidades tributárias previstas constitucionalmente e ausência de lei complementar que trate sobre o assunto.

Princípios como a capacidade contributiva, pacto federativo, isonomia, livre iniciativa e livre concorrência serão os vetores para investigar como o tema tem sido tratado ao longo dos anos.

Em diversos casos, ao ser chamado para equacionar a questão conflituosa, o Supremo Tribunal Federal não ofereceu solução salomônica, e assim indaga-se: A interpretação da imunidade estaria afeta à natureza do serviço em si ou à natureza da empresa? Ou deveria ser analisada a atividade econômica sendo concorrencial *versus* uma atividade monopolista?

Para responder a tal indagação, o primeiro capítulo traçará as balizas e fundamentos das limitações ao poder de tributar, a inspiração advinda do direito comparado e a previsão nas constituições anteriores; a importância dada pelo constituinte ao estabelecer o *status* de cláusula pétreia, bem como a relevância de se definir o escopo da imunidade tributária recíproca.

No segundo capítulo haverá o estudo sobre o perfil das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, a origem e objetivo da descentralização dos serviços públicos, bem como a natureza, características e regime jurídico das Estatais. O mesmo capítulo abordará também as premissas e critérios construídos pela jurisprudência que conduzem o intérprete e aplicador da norma a conceder ou não a imunidade tributária recíproca às Estatais, quais sejam: definição do serviço público, "finalidades essenciais", composição societária, ausência de intuito lucrativo; cobrança de tarifas e instituição de monopólio.

O terceiro capítulo buscará trazer, através de casos concretos e emblemáticos, o entendimento do Supremo sobre o tema, a análise de como a Corte perpassa pelos diferentes requisitos que foram construídos pela jurisprudência ao longo dos anos e a instabilidade e insegurança que os precedentes podem gerar ao contribuinte diante de diferentes casos específicos.

A técnica metodológica para abordar o problema será a pesquisa bibliográfica e a jurisprudencial com a introdução de técnicas metodológicas conceituais e normativas na adoção do referencial teórico.

Com essas considerações iniciais, o estudo tem como escopo a análise crítica dos critérios desenvolvidos pela jurisprudência acerca da extensão da imunidade tributária recíproca às Estatais que, para além de exercerem funções tipicamente públicas, exercem também atividades entregues ao regime concorrencial.

2 LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

2.1 Os fundamentos da limitação ao poder de tributar

A Constituição Federal fixa vários balizamentos acerca das limitações ao poder de tributar que resguardam valores e princípios por ela reputados fundamentais, sobretudo com relação aos direitos e garantias individuais, como aponta Luciano Amaro (2016, p. 128).

Inicialmente, vale destacar que princípios e imunidades são institutos jurídicos distintos. É certo que alguns princípios expressos fazem brotar ou rebrotar imunidades (implícitas), porém não se trata de uma relação necessária, vale dizer, “nem todo princípio conduz à uma imunidade”, como percebe Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020, p. 190).

“Os princípios constitucionais componentes do chamado Estatuto do Contribuinte”, tais como os da capacidade contributiva, anterioridade e irretroatividade da norma tributária, legalidade e igualdade, vedação ao confisco e capacidade contributiva, configuram-se, conforme Helena Costa (2006, p. 41) limitações ao poder de tributar.

Esclarece Humberto Ávila (2006, p. 215) que a “Constituição Brasileira não possui apenas princípios de tributação ou regras de competência, tem também regras de imunidade”.

Embora o termo imunidade seja comumente citado na doutrina, Leandro Paulsen (2019, p. 128) lembra que a Constituição Federal/88 não se ocupa de tratar sobre “imunidade”, considerando a terminologia expressa, e sim se vale de outras locuções como a vedação da instituição de tributo, a gratuidade de determinados serviços com incidência de taxa, diz sobre isenção etc. Em todas essas hipóteses, quando se trata de disposição constitucional, afasta a tributação, estabelecendo, pois, o que se convencionou denominar de imunidades.

Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987, p. 140) observa a inquietação da doutrina no tocante a natureza jurídica da imunidade tributária que conforme as correntes clássicas, “é concebida como limitação constitucional ao poder de tributar, exclusão ou regra negativa de competência tributária, hipótese de não incidência

constitucionalmente qualificada e técnica legislativa de exoneração”. O STF se mostrou indiferente ao problema acerca da aplicação de uma das correntes estabelecidas pela doutrina.

A imunidade é bem definida na obra do saudoso Aliomar Baleeiro (2018), que assim estabelece:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal. O que é imunidade? É norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Conjunto só inteligível, se logicamente se pressupõe outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o de normas atributivas de poder (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 113).

No mesmo sentido, Roque Carrazza (2008, p. 705) destaca que as normas que tratam sobre imunidade estabelecem a incompetência para tributar determinadas pessoas, em razão da natureza jurídica, ou porque vinculadas a certos bens, fatos ou situações.

Em outra premissa, Luciano Amaro (2016) define a imunidade como hipótese de incidência¹:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo (AMARO, 2016, p. 129).

Aliomar Baleeiro (2018) consignou que somente a Constituição Federal pode dispor sobre os limites da competência tributária, haja vista que imunidade e regra constitucional são indissociáveis. Assim, somente há imunidade quando a Constituição prevê a desoneração de um determinado tributo sobre específico sujeito,

¹José Souto Maior Borges foi o grande precursor da teoria que a limitação ao poder de tributar revela-se como hipótese de incidência.

coisa ou atividade, ou sobre as três coisas reunidas ou duas delas. (BALEEIRO, 1977, pp. 67-100).

Sob certo aspecto, a imunidade é genuinamente política, o que exige do intérprete aplicar os inevitáveis desdobramentos e as fundamentais conotações de ordem teleológicas, sempre que, no caso concreto, precisar concentrar-se à sua exegese (CAMPANILE, 2017 *apud* BORGES, 1980, p. 184-185).

A Constituição Federal intitula a Seção II do Capítulo VI de "*As limitações ao Poder de Tributar*"²e, de modo não exaustivo³, inclui as imunidades e princípios além dos normativos reguladores dos direitos e garantias do contribuinte, como anterioridade, legalidade, irretroatividade, capacidade contributiva, vedação de confisco, etc. (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 112).

Embora se tenha previsão expressa na Constituição Federal, Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 445) ensina que o intérprete deve priorizar a aplicação da norma com suporte nos princípios da livre concorrência, capacidade contributiva e outros princípios prestigiados pela norma constitucional, já que as disposições acerca da imunidade são insuficientes para regular inúmeras situações.

O artigo 150 da Carta Constitucional, que trata sobre as limitações ao poder de tributar, estabelece limitações "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*".

Nesse sentido, "a Constituição Brasileira está expressamente aberta para outras normas implícitas que são incluídas no Sistema Tributário, sem, porém, delimitar abstratamente seu conteúdo", conforme pondera Humberto Ávila (2006, p. 108). Acrescenta que, o § 2º do Art. 5º, que trata sobre direitos individuais e coletivos no título "*direitos e garantias fundamentais*", também estabelece inegável abertura:

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

²Luciano Amaro (2016, p. 128) diz que "as chamadas "limitações do poder de tributar" integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos)".

³Nessa mesma linha, Schoueri (2021), diz que a imunidade não é fruto de um dispositivo; a norma, ao contrário, se extrai do exame de vários dispositivos.

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição *não excluem outros* decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (BRASIL, 1988, Art. 5).

Da expressão "*não excluem outros*", subentende-se, conforme explica Luciano Amaro (2016, p. 128), que os limites ao poder de tributar previstos no texto constitucional não se limitam às disposições lá expressas, já que outras imunidades tributárias não estão abrigadas na seção das "*Limitações do Poder de Tributar*", sendo inegável que a Constituição permite a atuação de *outros tipos normativos* que, em determinados casos, igualmente demarcam o poder legislativo tributário na edição ou alteração de impostos e, nessa linha, os limites da competência tributária não se restringe aos que estão definidos na carta magna.

Com base nos ensinamentos da doutrina, deduz que o Constituinte não teve a intenção de esgotar as possibilidades de imunidades tributárias, pois se ateu aos fundamentos e delegou as normas específicas a serem instituídas por Lei Complementar nos termos do Art. 146 da Constituição Federal, desde que não haja restrição.

O artigo 146⁴ da Constituição Federal estabelece que à Lei Complementar cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Assim, a norma constitucional prevista no inciso II do Art. 146 da CF/88 impõe a regulamentação, por meio da edição de lei complementar, dos requisitos imprescindíveis para exercício das imunidades condicionadas, compreendidas como aquelas previstas no Art. 150, VI, "c", da CF/88.

Na esteira desse dispositivo legal, cabe a reflexão acerca da eficácia da norma constitucional.

Segundo sintetiza Bernardo Gonçalves Fernandes (2017), as regras constitucionais, no que toca a sua eficácia jurídica, são classificadas como:

Normas constitucionais de eficácia plena: reúnem todos os elementos necessários para a produção de todos os efeitos jurídicos imediatos. São

⁴Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...] (BRASIL, 1988, Art. 146).

dotadas de uma aplicabilidade imediata, direta. Temos como exemplo os artigos 1º, 22, I; 44, 46 da CR/88.

Normas constitucionais de eficácia contida: nascem com eficácia plena, reúnem todos os elementos necessários para a produção de todos os efeitos jurídicos imediatos, mas terão seu âmbito de eficácia restringido, reduzido ou contido pelo legislador infraconstitucional (ordinário). Temos como exemplos os artigos: 5º, inciso XIII (sobre a regulamentação de profissões) e VIII (escusa de consciência), Art. 37, I, da CR/88.

Normas constitucionais de eficácia limitada: são as únicas que, definitivamente, não são bastantes em si. Nestes termos, elas não reúnem todos os elementos necessários para a produção de todos os efeitos jurídicos. São normas que têm aplicabilidade apenas indireta ou mediata. Elas vão precisar de regulamentação para a produção de todos os efeitos jurídicos. Essas normas só vão ter aplicabilidade direta e imediata se forem reguladas, complementadas pelo legislador infraconstitucional (FERNANDES, 2017, p. 107)

Segundo Sacha Calmon Coelho (2020, p. 147), “as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)”. Por outro lado, conforme lembra o autor, nem toda limitação constitucional ao poder de limitar exige complementação. Esta por vezes é desnecessária, a depender simplesmente da escolha do constituinte.

A posição defendida no presente trabalho é a de que as normas de imunidade tributária recíproca são de eficácia plena, pois tratam de direitos e garantias fundamentais, sobretudo em razão do Pacto Federativo e da autonomia dos Estados e, assim, a necessidade de Lei Complementar revela-se importante apenas para regular casos específicos e imunidades que o próprio texto constitucional diz que é condicionada, sem, no entanto, estabelecer restrições ao mandamento constitucional.

Nesse mesmo sentido é a posição adotada por Regina Helena Costa (2015, p. 123), que defende que a norma da imunidade ilustra a situação que alcança de forma exata, não possibilitando ao aplicador da norma e intérprete a identificação de seus limites e, portanto, “deve ela qualificar-se como norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e aplicabilidade imediata”.

Nessa linha, a “imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance” (MACHADO, 2003. p. 300).

Na mesma linha de raciocínio de Machado, Ives Granda Martins (2017) defende que “os requisitos objetivos não podem, à evidência, desnaturar o gozo das imunidades, criando óbices inaceitáveis que as inviabilizem. A lei complementar pode apenas explicitar o conteúdo constitucional”. Segundo o autor:

Não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, ‘para atender às suas finalidades essenciais’, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. A lei complementar, ao definir os requisitos do gozo da imunidade, deve explicitar o que está na Constituição, sendo que os limites da intenção constitucional estão no próprio texto constitucional (MARTINS, 2017, pp. 15-16).

A lei complementar é facultativa, se a Constituição Federal não indicar expressamente a necessidade de sua edição para regular a limitação ao poder de tributar, a exemplo da imunidade recíproca dos entes políticos (Art. 150, VI, "a" da CF) e, portanto, forçoso concluir que se trata de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata (COSTA, 2015, p. 105).

Nas premissas de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p. 14), “basta ser ente político constitucional (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para que sejam imunes seu patrimônio, suas rendas e seus serviços”. Nada foi deferido à norma infraconstitucional - porque aqui, especialmente, seria descabido fazê-lo, em face do sistema federativo.

Por outro lado, há imunidades condicionadas que, segundo os autores, no exame da alínea "c" do inciso VI do Art. 150 da Constituição, evidenciam, na espécie, que a imunidade só se torna eficaz por meio do cumprimento de determinados requisitos.

Segundo Regina Helena Costa (2015, p. 106), a “lei complementar só poderá vir para cuidar de aspectos formais, porque os aspectos substanciais da normatividade já estão esgotados na própria Lei Maior”. Nessa hipótese, trata-se de

imunidade abrangida em norma constitucional de eficácia contida. É o caso, por exemplo, das imunidades situadas no Art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Por outro lado, há divergência na doutrina ao posicionamento que se adota no presente trabalho, no sentido de compreender como prescindível a edição de lei complementar para regulamentar as imunidades condicionadas.

Na linha divergente, Hamilton Dias de Souza (2020, p. 49) defende que a "imunidade tributária possui norma autoaplicável, sendo, portanto, irrelevante a edição de lei complementar para estabelecer os requisitos a serem preenchidos pelos respectivos beneficiários a fim de gozarem do benefício imunizante".

Contudo, o melhor entendimento parece não ser esse e, para concluir nesse sentido, adota-se o entendimento de Frederico Batista dos Santos Medeiros (2020), que defende que "as imunidades tributárias condicionadas não são autoaplicáveis, estando submissas à regulamentação de legislação complementar a fim de impor aos beneficiários do Art. 150, VI, "c", da CF/88 os quesitos necessários para usufruto"⁵

Vale destacar ainda a premissa de Regina Helena Costa (2015, p. 103), que defende que se o texto constitucional não definir, expressamente, a desoneração tributária, incide o fenômeno da isenção, ancorada em norma constitucional de eficácia limitada que por depender da edição de lei, "pode exprimir a faculdade de isentar, mas não a exoneração tributária constitucional".

Conforme esclarece Ives Granda Martins (2017, p. 21), das quatro hipóteses de incidência de desoneração tributária mais aplicadas (isenções, imunidades, alíquota zero e não-incidências), com exceção das anistias e remissões, as imunidades se caracterizam como limitação absoluta à competência tributária, ao contrário do que ocorre com a isenção que se revela como renúncia fiscal de determinado fato com a devida autorização legal da autoridade competente.

Recobra-se que, não obstante o Art. 195, § 7º tangencie as isenções, já decidiu o Supremo em julgamento passado, que a Constituição não trata de isenções, e sim de imunidades (MARTINS, 2017, p. 21).

⁵Os requisitos estão estabelecidos no artigo 145, incisos de I a III, do Código Tributário Nacional. Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (BRASIL, 1988, Art. 14)

Adentrando no propósito específico desse estudo, a vedação de incidência de impostos sobre determinadas entidades (imunidade recíproca) é uma garantia constitucional prevista no artigo 150, § 2º da Constituição Federal.⁶

Nas palavras de Carrazza (2008),

É imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações prestigiadas pela Carta Magna, encontra-se fora do alcance da entidade tributante. Esta, em função da regra constitucional imunizante, é incompetente para tributá-la, até porque as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata (CARRAZZA, 2008, p. 709).

Paulo de Barros Carvalho (2019) traz brilhante definição acerca da imunidade recíproca:

A imunidade recíproca, prevista no Art. 150, VI, a, da Constituição 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. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos (Direito constitucional, Freitas Bastos, 1956, v. 1, p. 18.), Oswaldo Aranha Bandeira de Mello (Tributação dos bens, rendas e serviços das entidades da Federação, Revista de Direito, 9:124-5), e Geraldo Ataliba (Sistema constitucional, cit., p. 54.), que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou (CARVALHO, 2019, p. 248).

Segundo Regina Helena Costa (2015, p. 32), a imunidade das pessoas políticas é a mais antiga desoneração constitucional tributária e surgiu com a primeira Constituição Republicana, que adotou a forma federativa de Estado (1891, Art. 10),

⁶ 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; 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; § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (BRASIL, 1988, Art. 150).

sendo contemplada por todas as Constituições posteriores, com aperfeiçoamento redacionais, conforme se verá adiante.

Adianta, que a imunidade recíproca foi inspirada em instituto semelhante ao sistema americano, por ocasião do caso "*McCulloch vs Maryland*", de 1819, conforme será detalhado no próximo tópico.

2.2 Imunidade Recíproca no Direito Comparado

Como observa Regina Helena Costa (2015, p. 32), “no passado a exoneração tributária nem sempre esteve ligada à ausência de capacidade contributiva ou ao especial papel social desempenhado pelos sujeitos por ela beneficiados”.

A Constituição norte-americana, acerca do chamado princípio da imunidade recíproca, introduziu expressamente na Constituição do Brasil em 1891 através do famoso acórdão de 1819 - *McCulloch versus Maryland* - a mais importante das decisões com que o Chefe Justice Wred, durante 30 anos remodelou a federação, corrigindo pruridos de soberania estadual (BALEEIRO, 1960).

Destaca-se, entretanto, que anteriormente ao acórdão *leading case* de 1819, nas palavras de Baleeiro (2006):

Em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*. Ela é consequência remota e indireta da teoria dos "poderes implícitos", inseparável do nome de Hamilton, que, desde a Convenção de Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da autonomia dos Estados (BALEEIRO, 2006, p. 235).

Conforme ensinamentos de Baleeiro (1960) “transplantado para o Brasil, o princípio da imunidade recíproca não só trouxe consigo a mesma amplitude de suas origens norte-americanas, mas aqui sofreu os reflexos de sua evolução secular nos Estados Unidos”.

No regime das Constituições de 1891 e de 1934, cobriu não só os serviços, empresas e sociedades mistas, como, por exemplo, o Banco do Brasil, mas também

os juros de apólices⁷, a remuneração dos funcionários públicos e as atividades dos concessionários de serviços ou fornecedores do Governo.

Não obstante à inspiração exercida no Brasil pelos precedentes e pela jurisprudência norte-americana sobre a imunidade recíproca, certas cautelas se mostram imprescindíveis em sua invocação a problemas de interpretação do direito positivo brasileiro, conforme alerta Aliomar Baleeiro (2006, p. 242), pois a Constituição americana ignora a existência dos Municípios⁸.

A propósito, sob o aspecto das demais fontes normativas, observa-se que sem embargo de os Estados Unidos da América adotarem o sistema *common law*, prestigiando a força dos precedentes jurisprudenciais, o sistema americano possui extensa legislação infraconstitucional acerca da tributação, contando, em 2011, com mais de duas mil páginas (MARANHÃO JUNIOR, 2020, p. 279).

Ainda sobre o sistema tributário dos EUA, observa-se que toda a empresa da estrutura da União revela-se de caráter governamental e, portanto, imune, mas as estatais integrantes dos Estados-Membros e Municípios tem tratamento diferenciado pela jurisprudência que distingue as de *government* e as de *proprietary character*, sendo afastado o privilégio. A propósito, há acórdãos da Corte Suprema dos EUA entendendo pela constitucionalidade de imposto federal que incide sobre a indústria e comércio explorados diretamente por um Estado (South Carolina vs. US, de 1905); sobre os jogos de futebol de Universidade Estadual (*Allen vs. University of Georgia*, de 1938); sobre águas minerais do Estado (*NY, vs. US*, 1946) (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 132).

Por outro lado, no Brasil, aos Municípios são assegurados a autonomia e imunidade fiscal estabelecidas pela Constituição, o que não acontece nos Estados Unidos⁹, onde não passam de entidades do Direito Estadual. Assim, no Brasil, em princípio, os bens, rendas e serviços dos Estados e Municípios, ainda que patrimoniais, estão abrigados pela imunidade, embora esta não deva proteger

⁷A Constituição de 1937 e 1946 excluíram da imunidade as apólices, os funcionários e os concessionários, contudo, a penetração das modificações da jurisprudência da Corte Suprema nos *leading cases* *Helvering versus Gerhardt*, de 1938, e *Graves versus New* (BALEIRO, 1960).

⁸O sistema tributário Argentino também não estende a imunidade recíproca aos Municípios.

⁹Nos EUA, a imunidade recíproca não abrange taxas.

particulares, ainda que atingidos apenas pela repercussão de impostos lançados ou exigidos dos governos locais (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 132).

Traçados o contorno norte-americano em que a Constituição Federal Brasileira se inspirou, a seguir serão abordadas as principais características do sistema tributário de países que preveem princípios, regras e valores de imunidade, a começar pelo modelo Italiano, que traz relevância ao princípio da capacidade contributiva, embora não com a mesma intensidade que no Brasil.

Em 1914, Benvenuto Griziotti, um dos maiores responsáveis pelo progresso do Direito Financeiro e do Direito Tributário na Itália, realçou a necessidade de ensinar Direito Financeiro em conexão com Ciência das Finanças. Defendeu a aplicação do método integralista, de acordo com o qual o estudo da atividade financeira deveria ser concretizado não a partir de uma única ótica, mas de diversos pontos de vista, como aponta a pesquisa de Andreia Scapin (2017).

Atribui-se a Griziotti o mérito de ter suscitado na Itália um grande interesse pelos estudos de Direito Tributário. Ademais, a Escola de Pavia na Itália foi considerada a mais renomada em pesquisa sobre o tema dos tributos, transformando-se, em curto espaço de tempo, em um centro internacional de referência cultural (SCAPIN, 2017).

Uma das teorias provenientes da Escola de Pavia que assumiu grande relevância é a teoria da causa *impositionis* com ênfase na capacidade contributiva. Segundo Griziotti e os estudiosos da Escola Pavese, compete ao juiz verificar se, a correlação entre a capacidade contributiva do sujeito de direito e o fato praticado, ao caso concreto que se submete à aplicação da norma tributária (*Ibidem*).

Sobre a capacidade contributiva, a doutrina especializada se posiciona no sentido de que ela é mais do que a mera capacidade econômica, chegando a ser alçada ao nível de pressuposto e fundamento da tributação, extraindo desse fundamento o subprincípio da progressividade, uma técnica de realização da capacidade contributiva (*Ibidem*).

Sob os aspectos do modelo Italiano que prestigia o princípio da capacidade contributiva como um dos pilares do seu ordenamento jurídico, percebe-se a carência no sistema brasileiro de se voltar ao caso concreto com a aplicação, de forma objetiva, dos princípios que envolvem a imunidade.

Na Itália, por outro lado, ainda que presentes as condições objetivas e subjetivas previstas em lei, a autoridade tributária não poderia efetuar o lançamento do tributo de forma legítima se as condições não estivessem em concordância com o princípio da capacidade contributiva (LIMA, 2020, p. 442).

A presença de princípios tributários gerais na Constituição é uma característica do ordenamento jurídico na Itália, na Espanha e em Portugal, por outro lado, os modelos constitucionais dos outros países da tradição europeia apresentam apenas a norma de legalidade (SCAPIN, 2017).

Nos países da América Latina, destaca-se o sistema tributário da Argentina, que assim como aconteceu nos Estados Unidos, a tributação de um banco nacional por uma Província¹⁰ abriu a primeira oportunidade para debate da tese perante os tribunais, que a julgaram em favor do órgão federal. Dois acórdãos de 05.12.1876, um repelindo impostos provinciais da sede de Buenos Aires sobre documentos do Banco Nacional, e outro obrigando San Juan a devolver-lhe taxa de patente, foram os primeiros elos da cadeia de precedentes sobre a matéria (BALEEIRO, 2006, p. 244).

No sistema tributário argentino a interpretação do princípio da capacidade contributiva tem maior peso que o dado no Brasil, especialmente no que se refere à ponderação com princípios derivados do valor segurança, como a legalidade (MARTINS, 2020, p. 55).

O tributo tem função fiscal, cobrado com o intuito de gerar recursos ao estado para fazer frente às despesas públicas com vinculação à ideia de capacidade contributiva, limitado na forma da lei. É fenômeno simultaneamente econômico e instituto jurídico e possui fundamento orientado por concepções de filosofia política que variam conforme o tempo (MARTINS, 2020, p. 58).

Na Constituição do Uruguai há uma série de normas de natureza tributária, que em geral, constituem-se como normas tributárias de competência e normas tributárias de produção normativa, sendo que à semelhança do texto constitucional brasileiro, o uruguaio não é o instrumento de criação/instituição dos tributos ali previstos, e sim de mera previsão normativa de sua existência (SOARES, 2020, p. 606).

O texto constitucional uruguaio, original de 1966 e amplamente modificado pelas reformas de 1989, 1994, 1996 e 2004, traz em sua redação mais de 15 (quinze)

¹⁰As províncias gozam de reciprocidade, mas não foram colocadas no mesmo pé de igualdade da Nação.

normas tributárias expressas, dentre as quais destaca-se as mais importantes: “(i) normas de imunidade tributária (Art. 5º), (ii) normas de competência tributária indireta (capacidade tributária ativa – Arts. 87, 273 e 275) e (iii) normas de competência direta para a instituição e cobrança de tributos (Art. 297, 298, 299 e ss.)”. A seguir alguns dos trechos de maior destaque, de acordo com Paulo Vitor Soares (2020, p. 606):

Artículo 5º.-Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones (URUGUAI, 1966, Art. 5).

O sistema tributário chinês guarda muitas semelhanças com o sistema tributário brasileiro, na medida em que se pautam por muitos dos mesmos valores, embora não tenha um rol de princípios tributários ou limitações ao poder de tributar como a Constituição Brasileira, que é amplamente reconhecida por ter positivado inúmeros princípios tributários e estabelecido de maneira expressa tantas limitações ao poder de tributar (FLORENTINO, 2020, p. 219).

O modelo chinês reconhece o valor da segurança jurídica e a necessidade de garantir previsibilidade aos contribuintes acerca da “imunidade” das entidades que prestam serviços públicos, sem intuito lucrativo, “incluindo instituições religiosas, organizações de caridade, instituições governamentais, dentre outras entidades ou pessoas que pelas particularidades da sua situação são poupadas da tributação” (*Ibidem*, p. 223).

Apesar de haver, no caso brasileiro, semelhança com o modelo alemão, quanto ao federalismo cooperativo, nota-se que a Alemanha busca concretizar efetivamente a solidariedade entre os entes federativos. No Brasil, apesar da adoção formal de um federalismo cooperativo, há várias assimetrias, ocasionadas pela ausência de uma organização colaborativa entre as esferas federativas. Dentre estas destacam-se, a título de exemplo, a guerra fiscal entre os estados, relativa ao ICMS (MARTINS, 2020, p. 44).

Aliomar Baleeiro (2018, p. 125) diz que “a Corte Constitucional alemã desenvolveu o princípio da lealdade mútua federal ou o dever de que tanto a União

como os Estados ajam amigavelmente uns com os outros”. Trata-se de um princípio do Estado federal que corresponde ao dever que têm todos os seus membros e a própria União de se compreenderem uns aos outros, assim como de procederem lealmente uns com os outros.

No Direito alemão, a Lei Fundamental é bastante sucinta ao tratar da matéria tributária. Em seu artigo 1059 traz regras simples de competências tributárias, sem previsão expressa de princípios que as fundamentam. Por outro lado considera que certos princípios tributários podem ser extraídos da leitura de dispositivos constitucionais.

O Código Tributário (*Abgabenordnung – AO*), ao contrário da Lei Constitucional, elenca, expressamente, alguns princípios em seus dispositivos, como: o princípio da reserva legal; da uniformidade; da proporcionalidade; e da eficiência econômica da administração (MARTINS, 2020, p. 27).

E por fim, na Constituição canadense de 1867 traz um capítulo intitulado “VIII. REVENUES; DEBTS; ASSETS; TAXATION” e, na seção 125, estabelece-se uma imunidade recíproca: “*nenhuma terra ou propriedade pertencente ao Canadá ou a qualquer província está sujeita à tributação*” (PAULA, 2020, p. 148), mas ao contrário do Brasil, que é uma das exceções mundiais, não existe um capítulo específico com limitações constitucionais ao poder de tributar, nem uma distribuição exaustiva de competências tributárias entre os entes (*Ibidem*).

Conforme visto pelo estudo do direito comparado de alguns países, o Brasil é um dos poucos que tem regras de imunidade tributária expressas na Constituição Federal.

E por fim, embora o Brasil tenha buscado inspiração acerca da imunidade no sistema americano, desde 1968 a *US Supreme Court* só reconhece a imunidade tributária de serviços públicos que são manifestações típicas de soberania estatal. Por outro lado, no Brasil houve um alargamento vertiginosamente da desoneração tributária às Estatais, conforme será demonstrado nas próximas páginas.

2.3 Imunidade Tributária Recíproca nas constituições anteriores

Vindo de um regime monárquico, com o vasto território administrativamente dividido em províncias, o Brasil, por força de um golpe de Estado, converteu-se na então República dos Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, passando as províncias a constituir os Estados Federados (NOGUEIRA; MACHADO, 1984, p. 9).

A Constituição Federal de 1891, no que tange as imunidades tributárias, dispôs de duas hipóteses expressas, embora, com conceituação tributária desajustada, pois os dispositivos mencionavam “isenção” para hipóteses em que tecnicamente devam ser entendidas como imunidades (DANELI FILHO; SOBRINHO, 2010).

Por outro lado, o Art. 10 da Constituição de 1891, editado por Rui Barbosa, estabeleceu interpretação rígida, consoante os precedentes americanos da época (BALEEIRO, 2006, p. 246) e da análise do dispositivo constitucional percebe-se que os Municípios foram excluídos da garantia da imunidade.

Na Constituição Federal de 1934, assim como a anterior, não se preocupou expressamente com as imunidades revelando-se como previsão embrionária, as imunidades recíproca e dos templos (DANELI FILHO; SOBRINHO, 2010).

Entretanto, na Constituição de 1934 ocorreu relevante alargamento das hipóteses de imunidade em relação à Constituição anterior, visto que no Art. 17, X¹¹ estendeu aos Municípios os benefícios do instituto da imunidade tributária recíproca.

Nos regimes das Constituições de 1891 e de 1934, os constitucionalistas e Tribunais, davam valor absoluto à imunidade recíproca, beneficiando com isso particulares, sobretudo depois que foi instituído o imposto sobre a renda. Não melhorou a situação na Carta de 1937.

A Constituição de 1937 tratou da imunidade recíproca no Art. 32, “c”, da seguinte forma:

Art. 32. É vedado à União, aos Estados, e aos Municípios:
(...)
c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros (BRASIL, 1937, Art. 32).

¹¹Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quando os próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para objeto da concessão. (BRASIL, 1934, Art. 17)

O artigo 31, V, "a", da Constituição de 1946¹², seguindo a construção da jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos desde 1819, no famoso acórdão *Mc. Culloch vs. Maryland*, determinou que os meios de ação de um Governo, dentro da Federação, não fossem embaraçados pelos impostos de outro (SHOUERI, 2021, p. 467).

Na constituição de 1946 foi editada a EC 18, que teve por escopo a retirada da incidência do patrimônio, renda ou dos serviços vinculados às finalidades essenciais das pessoas jurídicas de direito público interno. De outro lado determinava que os serviços públicos concedidos não gozavam da imunidade tributária. No entanto, os serviços da Administração Pública Federal poderiam ser isentos por lei especial que os beneficiasse.

Na Constituição de 1967¹³, na mesma linha que a anterior, a imunidade recíproca impedia apenas a incidência de imposto, sendo constitucional a exigência de taxa, ou de contribuição de melhoria, por uma Pessoa de Direito Público Interno a outra¹⁴ e, também, os preços públicos, não raro confundidos com as taxas.

Por outro lado, à semelhança do Art. 31, parágrafo único, da Constituição de 1946, ficou expresso que a imunidade recíproca não aproveitava, em princípio, aos concessionários de serviço público, como ocorria até 1937. Todavia, a União poderia isentá-los de impostos, mediante lei complementar¹⁵, atendendo o relevante interesse social ou econômico nacional (§§ 1.º e 2.º do Art. 19 da Constituição redação de 1969). (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 131).

Acrescenta que a CF/67 ampliou significativamente as imunidades tributárias estabelecidas na Constituição anterior:

sobre o imposto de renda incidente sobre a ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; à incidência de outros tributos sobre as mesmas

¹²Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V - lançar impostos sobre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo". (BRASIL, 1946, Art. 17)

¹³Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. III - criar impostos sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. (BRASIL, 1967, Art. 20)

¹⁴BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Relator Aliomar Baleeiro RE n.º 68.873/RJ. Dj 04/12/1969.

¹⁵BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE n.º 68.748/SP. Ministro Relator Aliomar Baleeiro. RE 68.884/PR, Ministro Relator Barros Monteiro. Dj 04/05/1970.

operações; sobre os direitos de garantia no imposto de transmissão a qualquer título de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis; sobre impostos de qualquer dos entes da federação incidentes sobre a transferência de propriedade decorrente de desapropriação de imóvel rural; do imposto de transmissão da incorporação de bens e direitos na realização de capital, ou transmissão decorrente na fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica; no imposto sobre a circulação de mercadoria incidente sobre produtos industrializados para o exterior; a não-inclusão do imposto sobre produto industrializado quando configure a incidência deste e do imposto sobre circulação de mercadoria. Entrementes, não houve alteração nas opções políticas do legislador ao fixar as imunidades nessa carta política (BALEEIRO, 2006, p. 249).

Com a emenda nº 1, de 1969, foi preservada a regra impeditiva de discriminação do imposto sobre a renda exigível das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e, ainda do Distrito Federal, embora o texto não tenha sido expresso. Abrangeu também os proventos dos agentes públicos dos Estados, Municípios e Distrito Federal (Art. 10, II) (BALEEIRO, 2006, p. 249).

Como se vê, as Constituições anteriores evoluíram o instituto da imunidade recíproca, contudo, é evidente que, conforme a Carta anterior, o benefício abrangia unicamente a União, Estados e Municípios, ficando de fora Autarquias e Fundações, bem como as Empresas Estatais.

Conforme anotações trazidas por Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987), no Supremo Tribunal Federal não faltou precedente para demonstrar a tradição, antes da Constituição de 1988:

No RE 93.382/SP, estando em causa a exegese do § 1º do Art. 19 da Constituição da República, a 2ª Turma partiu de categórica dissociação, a imunidade irrestrita para a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios e restrita para as autarquias. (MONTEIRO, 1987, p. 163).

O relator, Ministro Moreira Alves, em seu voto¹⁶ acolhido de forma unânime, desenhou sua argumentação com as seguintes premissas:

(...) essa distinção entre imunidade política e imunidade ontológica se destina a justificar a extensão de imunidade concedida a certa entidade a outra, sem texto expresso e com base no fato de que essa extensão decorre da mesma exigência lógica do regime que levou o constituinte a conceder a imunidade

¹⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 93.382/SP. Ministro Relator Moreira Alves. Dj 12/12/80.

a certos entes e que o deveria levar, também, necessariamente a concedê-la a outros.

Em outras palavras, a imunidade ontológica serviria para estender às autarquias, sem texto constitucional que o fizesse expressamente, a imunidade concedida aos estados, municípios, Distrito Federal e União Federal a que elas estivessem vinculadas. É só isso.

Se, porém, a própria Constituição, por texto expresso, dá tratamento diferenciado para – de um lado – a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, e – de outro – as autarquias, estabelecendo – para aqueles, imunidade irrestrita e, para estes, imunidade restrita, não há que se pretender, com base na imunidade ontológica, que a própria Constituição afastou de modo expresso (e por motivos que, evidentemente, não são ontológicos, mas simplesmente políticos), que essa restrição se interprete contra as razões políticas que a inspiraram, para fazer prevalecer, no máximo possível, a razão ontológica que foi desprezada pela própria Constituição (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Relator Moreira Alves, 1982).

Assim, o artigo 150 § 2º da Constituição Federal/88 veio resolver uma situação de dúvida que perdurou enquanto esteve em vigor a Constituição anterior acerca da extensão da imunidade recíproca às empresas estatais, conforme se verá no próximo tópico.

2.4 Imunidade Recíproca na Constituição de 1988

Conforme já estudado no tópico 2.2, a Constituição brasileira é a mais minuciosa e rica das Cartas Constitucionais em matéria financeira e tributária. Entretanto, uma transposição apressada de institutos ou técnicas de presunção e simplificação, usuais em outros países, esbarra, em regra, em obstáculos constitucionais intransponíveis (AMARO, 2016, p. 128). Prova disso é que a Constituição de outros países não contém um rol expresso das limitações ao poder de tributar, com exceção ao princípio da legalidade e, conforme já demonstrado, o princípio da capacidade contributiva em algumas constituições, a exemplo da argentina e italiana

Conforme destaca Regina Helena Costa (2015):

Ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para uma valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência - a imunidade -, positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinadas pessoas, bens e situações - dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância para a sociedade -

merecem tratamento diferenciado e, portanto, devem ser mantidos incólumes ao alcance da tributação (COSTA, 2015, p. 37).

A Constituição de 1988 trouxe o Art. 150, VI, e §§ 2º a 4º com a inclusão de outros sujeitos imunes, dentre os quais estabeleceu a extensão da imunidade recíproca às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, e a regra contida no § 3º, elucidando o alcance da imunidade recíproca.

O inciso a do Art. 150, VI da CF regula o princípio constitucional dos entes federativos, que foi introduzido na Constituição de 1981, Art. 10¹⁷, como regra expressa e estabelece a imunidade fiscal recíproca construída pioneiramente nos EUA, desde o famoso julgado *Ms. Culloch vs. Maryland*, de 1819, - conforme já falado no tópico 2.2 (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 118).

Carrazza (2008, p. 707) explica que “a Constituição expressou a vontade de que certas pessoas não venham a ser alvo de tributação”. Por isso mesmo, estende sobre elas o manto da imunidade. E, ao fazê-lo, cria, para elas, direitos subjetivos inafastáveis.

Por outro lado, Aliomar Baleeiro (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 124) faz ressalvas à imunidade a tributação dos serviços públicos concedidos, a da renda, a das obrigações da dívida pública e a dos proventos dos agentes dos Estados e Municípios. O mestre apontou o fenômeno como exceção, considerando a época em que foi introduzido na Constituição Federal. Entretanto, com a evolução do princípio federal, tanto no Direito Constitucional norte-americano como no brasileiro, estabeleceu uma nova teoria da imunidade, empenhada pela igualdade, extinção de privilégios e pela reciprocidade no tratamento entre os entes políticos federados.

Igualmente manteve-se, na Constituição de 1988, o princípio relativo à uniformidade dos tributos federais no território brasileiro (Art. 151, I), além da proibição à União de tributar a renda da dívida pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios, “bem como de seus respectivos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes” (Art. 151, II) (BALEEIRO; DERZI, 2008, p. 131).

¹⁷Art. 10. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. (BRASIL, 1891, Art. 10)

Ademais, a Carta de 1988, na direção das anteriores, porém de forma completa e mais aperfeiçoada, consagra a primazia da igualdade, por meio da abolição de privilégios e da defesa das minorias políticas (BALEEIRO, 2018, p. 131).

Nesse sentido, o princípio veio a colaborar significativamente com a imunidade recíproca, pois conforme ensinamento de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 206):

O princípio da igualdade confere o equilíbrio unificador à unidade atômica estatal porque cada indivíduo, situado no polo negativo da relação constitucional do Estado, contribuirá para o feixe de deveres centrípetos (IR), na proporção de sua capacidade de agir para o bem comum (capacidade contributiva). Do outro lado, cada indivíduo, situado no polo passivo da relação constitucional, receberá do feixe de direitos centrífugos (VIR) na proporção de sua necessidade de bem comum (BECKER, 2007, p. 206).

Aliomar Baleeiro, diz que os princípios federativo e da igualdade são “irreversíveis e fundamentais porque não podem ser afastados por emenda à Constituição, as referidas imunidades teriam de ser deduzidas, ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna”.

Extraí, assim, das disposições trazidas pela Constituição Federal de 1988, que imunidade recíproca se elevou ao patamar de cláusula pétrea, conforme será estudado no próximo tópico.

2.5 Interpretação da Imunidade Tributária Recíproca

2.5.1 Imunidade Tributária Recíproca como Cláusula Pétrea

“A federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável” (COELHO, 2020, p. 98). Tanto é assim, que o próprio Art. 60, § 4º, I, proíbe emendas constitucionais tendentes a abolir a forma federativa de Estado.

Parece acertado dizer que o princípio federativo já orientaria imunidade recíproca, a qual apresenta-se como garantia da autonomia entre as pessoas jurídicas de Direito Público e dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. “Preserva-se, assim, o princípio federativo, afinal, como pensar em autonomia dos entes federais se

parte daquilo que é arrecado fosse desviado para outra pessoa jurídica de Direito Público a título de imposto?” (SCHOUERI, 2020, p. 448).

A autonomia política dos Estados e Municípios, fundamentada no Princípio do Pacto Federativo, impõe-se, diante das regras tributárias, a conservação da independência financeira dos entes federais (COELHO, 2020, p. 98).

Conforme pontua Regina Helena Costa (2015), se a Constituição garante o exercício de certos direitos, tidos por fundamentais, não pode permitir que a tributação seja efetivada em desacordo com esses direitos igualmente assegurados.

Assim, por força da Constituição Federal, a limitação ao poder de tributar é protegida por Cláusula Pétrea, isso porque conforme preceitua o Art. 60, § 4º, IV da Constituição Federal, “não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias fundamentais”.

O pacto federativo confirma uma norma pétrea. Aliás, os princípios e garantias fundamentais não se limitam tão somente aqueles previstos no Art. 5º, mas, também como preceitua o § 2º do mesmo dispositivo, “incluem outros que se espalham pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores” (MARTINS, 2017).

Nessa linha, a imunidade recíproca está protegida contra pedidos de emenda constitucional, nos termos do Art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Para além do Princípio Federativo, o princípio da capacidade contributiva também contribui na construção da norma da imunidade, pois se o tributo é instrumento de captação de capacidade contributiva, sua ausência acarreta inexigibilidade da exação (SCHOUERI, 2021, p. 448).

Nessa linha de raciocínio ousa-se dizer que o princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental, está protegido por cláusula pétrea, isso porque conforme pondera Regina Helena Costa (2015, p. 87), a atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.

2.5.2 Escopo da Imunidade Recíproca

É certo que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu expressamente o princípio da capacidade contributiva no Art. 145, § 1º: "*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*" (BRASIL, 1988, Art. 145).

Nas palavras de Becker (2007):

a circunstância daquele fato lícito ser (ou não) um fato signo presuntivo de capacidade contributiva assume relevância *jurídica* somente naqueles países cujo sistema jurídico contiver regra jurídica constitucional, juridicizando o princípio da capacidade contributiva. Exclusivamente naqueles países, o legislador tem o dever jurídico de escolher para a composição da hipótese de incidência tributária fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável (BECKER, 2007, p. 280).

Segundo o Autor, "a regra jurídica que tiver sido estruturada desta maneira tem uma atuação dinâmica *idêntica à da regra jurídica que estabelece presunção "juris et de jure"*, ou seja, para demonstrar a incidência basta a concretização de fatos presumidos da capacidade contributiva, ainda que no caso concreto individual não exista tal capacidade (BECKER, 2007, p. 280).

Nos países onde a capacidade contributiva não for a regra jurídica, qualquer situação lícita poderá ensejar a hipótese de incidência tributária. "A justiça ou injustiça do tributo não invalida a regra jurídica tributária, pois é problema pré-jurídico de Política Fiscal" (*Ibidem*).

Nessa linha, ainda conforme a premissa de Becker (2007, p. 280), por força dos fundamentos da Constituição/88, a autoridade tributante tem o dever de apurar se o sujeito passivo tem capacidade contributiva.

Isso porque as imunidades somente podem ser interpretadas corretamente se o aplicador invocar os princípios que as inspiram. Assim, a capacidade contributiva tanto norteia a distribuição de renda e de competência tributária, constitucionalmente conferida ao Poder Público, como também confere sentido à imunidade recíproca, que delimita a competência (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 118).

Nessa linha, o Ministro Marco Aurélio explica que é a afetação às finalidades públicas que respalda a imunidade e incompatibiliza a capacidade contributiva com as receitas públicas. Sob o aspecto da interpretação teleológica, a imunidade recíproca

deve ser afastada nas situações em que o patrimônio pertencente as entidades se desvirtuam da finalidade pública. Por essa razão as normas do Art. 150, §§ 2º e 3º, da CF, vinculam a incidência da imunidade ao cumprimento do interesse público¹⁸.

Misabel Derzi (BALEEIRO; DERZI, 2018, p. 118) lembra que na seção "*Das Limitações do Poder de Tributar*" se restringe a algumas imunidades e alguns princípios, *numerus apertus*, restando expressamente consignada a existência de outras limitações igualmente estruturais, conforme depreende-se do trecho "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*" para concluir que o texto constitucional deixa indiscutível a inexistência de exaustividade.

Conforme pontuou o Ministro Joaquim Barbosa "*é aparentemente inesgotável a variação dos quadros fáticos-jurídicos relativos à imunidade tributária recíproca*"¹⁹.

Por outro lado, observa-se, conforme pontuou Luciano Felício Fuck (2017, p. 283), que o STF rejeitou o reconhecimento de imunidade implícita como amparo à proteção de direitos fundamentais, no julgamento do RE 429.306/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJE 16-3-2011. Na ocasião, a Corte rejeitou exonerar o II e o IPI na importação de equipamento médico com fundamento apenas no direito à saúde.

O julgamento citado no parágrafo anterior, que ocorreu em 2011, parece não ter trilhado o vetor dos princípios constitucionais que justificam a imunidade tributária, pois conforme observa Schoueri (2021, p. 462), parece correto dizer que não se cogita a capacidade contributiva de uma pessoa jurídica de Direito Público, que atua dentro de sua finalidade, pois tudo que é arrecado é reinvestido em benefício da coletividade, descabendo, assim, cogitar a parcela que "sobra" para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público.

Duas correntes doutrinárias abordam o tema da imunidade tributária sob o aspecto de sua abrangência, segundo Carlos Eduardo Mattos (2019):

Uma interpreta que somente estariam imunes o patrimônio, renda ou serviços diretamente relacionados com o objetivo da entidade, ou seja, que estejam vinculados à atividade protegida constitucionalmente da incidência de impostos. Essa linha de entendimento baseia-se na natureza da

¹⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP, Relator Ministro Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

¹⁹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 600.867/SP. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 30/09/2020.

manifestação de capacidade contributiva (renda, patrimônio ou serviços) que estaria protegida pela imunidade constitucional. Nesse sentido, os rendimentos de aplicação financeira e a renda de aluguéis de imóveis locados a terceiros não estariam livres da incidência de impostos, porque tal renda não decorreu diretamente da prestação dos serviços públicos, razão de ser da regra imunizante. A outra corrente entende que a expressão “*relacionados com as finalidades essenciais*” deva ser interpretada finalisticamente, de modo que a definição quanto à imunidade, ou não, de manifestação de capacidade contributiva deve pautar-se não pela análise da origem da receita, mas pela destinação que é dada à mesma. Nesse sentido, um rendimento estaria imune de tributação sempre que for destinado às finalidades essenciais da estatal. (MATTOS, 2019).

Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 112) observam que não dependem previsão expressa no texto constitucional, aquelas imunidades que decorrem de princípios fundamentais irreversíveis, como o federalismo e a capacidade contributiva, cita como exemplo as imunidades recíprocas das pessoas estatais.

Em obra dedicada ao saudoso Professor Ruy Barbosa Nogueira (MACHADO, 1984, p. 7) o sentido dos dispositivos jurídicos é determinado pelo seu objetivo, daí porque a interpretação da lei é necessariamente orientada pelo seu fim (teleologicamente).

Conforme corrobora Regina Helena Costa (2015, p. 97), independentemente da existência da capacidade econômica, em determinadas situações há imunidade porque inexistente a capacidade de contribuir. Por outro lado, há hipótese que embora se verifique a existência da capacidade contributiva, a viabilidade de tributar cede em razão da escolha constitucional de prestigiar outros valores, seja políticos, sociais ou econômicos.

Acrescenta que em relação às imunidades ontológicas, é indiferente que sua previsão seja excluída do texto fundamental, “por escorarem-se em princípios constitucionais e configurarem hipóteses nas quais a competência tributária não pode ser exercida, em face da ausência de capacidade contributiva” (COSTA, 2015, p. 97).

O critério teleológico, orientado a alcançar a finalidade e os valores jurídico-positivos, se destaca na interpretação de preceitos constitucionais que estabelecem imunidades, sendo necessária a leitura e concretização à luz de suas finalidades, “*sob pena de o intérprete incorrer em grave equívoco hermenêutico*” (VELLOSO, 2003).

Nessa linha, Regina Helena Costa ensina que a interpretação da norma imunizante deve cingir-se a proporção necessária para alcançar o valor a ela

agregado, sendo ilegítima a interpretação alargada, sem observar a escolha constitucional, e a interpretação literal, com a restrição indevida dos limites do poder de tributar (COSTA, 2015, p. 128).

Sendo assim, a imunidade tributária recíproca deve ser interpretada teleologicamente, sobretudo em razão da necessidade de o ente político descentralizar determinadas atividades às entidades com natureza jurídica de direito privado, conforme será estudo no próximo capítulo.

2.5.3 Classificação da Imunidade Tributária Recíproca

As normas de imunidade tributária têm destinatários e a identificação dos beneficiários se torna eficaz com a aplicação do princípio da capacidade contributiva, o qual revela-se como pilar da limitação ao poder de tributar.

Nas lições de Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco (2020, p. 2079), a afirmação desse princípio traz pelo menos duas implicações, afora servir de base para o estabelecimento do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento brasileiro. Primeiramente, a capacidade contributiva estabelece que há materialidade da hipótese de incidência tributária somente quanto aos fatos que geram lucro. Em outro lugar, o princípio revela-se como requisito para graduação das exações, ao estipular que a incidência de tributos decorra do potencial econômico dos contribuintes.

Sendo os conceitos de capacidade contributiva e imunidade tributária, concernente a impostos, estreitamente relacionados, é a partir dessa conjugação que se poderá identificar os entes beneficiados pela exoneração constitucional (COSTA, 2015, p. 98). A tradicional classificação doutrinária das imunidades, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas, contribuem com a interpretação.

Segundo Carrazza (2008), a classificação das imunidades pode ser assim definida:

A chamada *imunidade objetiva* alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do Art. 150, VI, "d" da CF). Já, a denominada *imunidade subjetiva* alcança pessoas por sua própria natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade

do Art. 153, § 4º da CF) E, finalmente, a *imunidade mista* alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens e situações (e.g., a imunidade do Art. 153, § 4º, da CF) (CARRAZZA, 2008, p. 706).

O autor anota ainda que, “em termos rigorosamente técnicos, a imunidade tributária é sempre subjetiva, porque beneficia pessoas”.

Nos preceitos de Regina Helena Costa (2015, p. 98), quando a imunidade é subjetiva, a desoneração de determinada pessoa é automática, ampla e direta e, por isso, Schoueri (2021, p. 460) afirma que tal imunidade é subjetiva porque decorre diretamente da natureza jurídica das pessoas políticas.

Nessa linha, os entes políticos (União, Estados e Distrito Federal) têm imunidade imediata e autoaplicável.

Por outro lado, a imunidade objetiva ocorre de maneira indireta, em decorrência da vinculação de determinadas pessoas a certos atos, bens ou situações intributáveis. (COSTA, 2015, p. 98).

Regina Helena Costa (2015) defende ainda que a imunidade de natureza subjetiva “confere direito ao seu titular, que pode, excepcionalmente e nos termos da lei, ser exercido por outrem, como na sujeição passiva indireta, na modalidade conhecida por “substituição””.

Por outro lado, o Ministro Marco Aurélio²⁰, por ocasião do julgamento do RE 594.015/SP (caso Petrobrás) asseverou que na imunidade tributária recíproca de natureza subjetiva não cabe a interpretação extensiva para além das situações previstas no Art. 150, § 2º, da Carta Maior²¹.

Embora se prestigie o entendimento exposto, entende que a extensão da imunidade tributária subjetiva, na modalidade por substituição, decorre da necessidade de alcançar determinados fins e princípios consagrados pela Constituição Federal, desde que atendido o escopo almejado.

²⁰BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP, Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

²¹O Ministro Marco Aurélio explica que “a cabeça do artigo é muito explícita, nela está em bom vernáculo, em bom português, a referência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Sequer teríamos, considerados isoladamente esses preceitos, a extensão às autarquias e às fundações. Essa extensão veio à balha com o § 2º, a versar que a vedação do inciso VI, alínea “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 às suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes”. Há inclusive uma limitação que não se verifica quanto à União, aos Estados e aos Municípios.

Regina Helena Costa (2015) diz que no caso de imunidade por substituição deve-se atentar-se ao regime jurídico:

A criação da figura do substituo pelo legislador tributário não pode ser efetuada discricionariamente, posto dever atender a determinados requisitos, dentre os quais o de que o regime jurídico aplicável à tributação seja o regime do substituído, e não o regime do substituto, já que este está respondendo por tributo alheio. Assim, se o substituído é imune, por exemplo, cabe ao substituto exercer os direitos correspondentes (COSTA, 2015, p. 99).

Contudo, conforme se verá mais a frente, em muitos casos, a imunidade tributária recíproca deve prevalecer, ainda que o regime jurídico do substituto e substituído sejam diferentes.

Isso porque, conforme perfeitamente ponderou Rosa Weber²², a Constituição não estabelece o critério, ela não diz se a imunidade recíproca é subjetiva ou objetiva, ou seja, se decorre dos sujeitos envolvidos ou se decorre da natureza da atividade desenvolvida, se é atividade econômica propriamente dita ou se serviço público.

O ministro Marco Aurélio, sintetiza que a imunidade é subjetiva porque se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na busca das finalidades públicas do ente federado, cuja exação tributária poderia afetar a autonomia política²³.

Conforme balizada doutrina, as chamadas imunidades mistas estão revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (determinado objeto, fato ou situação), quanto do aspecto subjetivo, uma vez que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na medida em que estejam afetadas a tais finalidades (SCHOUERI, 2021, p. 461).

No presente estudo filia-se a posição que defende que a imunidade tributária recíproca das empresas estatais deve atender a classificação mista, porquanto para além da necessidade de verificar o cabimento da exoneração de determinada pessoa, deve ser analisada a finalidade das atividades que exerce.

Isso porque, no caso de se aplicar somente um dos critérios (subjetivo ou objetivo), corre-se o risco de se ter afastada indevidamente a imunidade tributária da

²²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 600.867/SP. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 24/08/2020.

²³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP, Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

estatal que presta o serviço público, pois embora em determinada situação a *ratio decidendi* possa não militar em favor da entidade (sob o critério subjetivo), em razão de certas peculiaridades, a tributação pode legitimamente vir a ser estendida sobre situação que esteja vinculada ao fim resguardado constitucionalmente.

Além do valor didático, a classificação das imunidades em subjetivas, objetivas e mistas tem o objetivo de compreender os elementos essenciais de cada exoneração constitucional, ao demonstrar quais as condições necessárias para o surgimento de certa imunidade, sendo um valioso instrumento nas mãos do intérprete investido na missão de construir a norma imunitória. Não por acaso, a classificação é comumente invocada pelos tribunais²⁴.

A classificação das imunidades é extremamente útil ao propósito deste trabalho, pois ajudará a evidenciar que o aspecto objetivo da imunidade que beneficia as empresas públicas e sociedades de economia mista tem conotação distinta daquela aplicada à exoneração relativa aos entes políticos, às autarquias e fundações. Ao analisar as diferenças, será possível compreender a discussão em torno dos critérios adotados para ampliar o alcance da imunidade tributária recíproca às empresas estatais.

²⁴Um bom exemplo está na tese de repercussão geral 342, fixada pelo Supremo Tribunal Federal nos seguintes termos: "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido. Fonte: RIBEIRO (2018).

3 IMUNIDADE RECÍPROCA E A EXTENSÃO ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

3.1 Descentralização do serviço público: finalidade

Conforme ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 153), o Estado pode prestar as atividades administrativas diretamente ou executar através de outras pessoas, por meio da denominada descentralização, caso em que há a transferência do desempenho de tais atividades à sujeitos diversos.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho (2019, p. 520), a descentralização é o fato administrativo que traduz a transferência da execução de atividade estatal à determinada pessoa, integrante ou não da Administração, dentre essas atividades incluem-se os propósitos públicos.

Difere da desconcentração, a qual restringe-se à distribuição administrativa interna de competência dentro da mesma estrutura hierárquica. Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 935), explica que na desconcentração há uma relação de coordenação e subordinação hierárquica, enquanto na descentralização pressupõe a existência de, no mínimo, duas pessoas, caso em que ocorre a repartição de competências.

Nesse quadrante, quando o Estado resolve adotar a administração descentralizada de atividades públicas, opera à delegação legal ou negocial, criando lei que autoriza a criação e funcionamento da entidade vinculada ao ente descentralizador para desempenhar determinado serviço específico, ou estabelecendo a permissão ou concessão para o serviço (CARVALHO FILHO, 2019, p. 574).

Segundo o autor supracitado, são duas as formas através das quais o Estado atua na descentralização: através de lei (delegação legal) ou por negócio jurídico de direito público (delegação negocial).

Destaca-se que a doutrina especializada alude as citadas modalidades por meio das denominadas descentralizações por outorga e por delegação, respectivamente, estabelecendo-se que na outorga o Poder Público transfere a titularidade, em si, do serviço público, ao passo que por delegação a transferência se dar apenas quanto à prestação (CARVALHO FILHO, 2019, p. 521).

Segundo Alexandre Mazza (2021, p. 439), a fundamentação da delegação limitada à execução do serviço situa-se na circunstância de que, a qualquer tempo, o Estado poderá revogar a delegação, justamente pelo fato de revelar-se como transferência temporária de competência administrativa. O ato administrativo, então, revestir-se-á de caráter inverso com o retorno das atividades ao poder descentralizador (CARVALHO FILHO, 2019, p. 521).

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 249), destaca que se tem observado crescente preferência na tomada de decisão dos entes públicos pela criação de estatais para desempenhar os serviços públicos com mais presteza, preterindo a forma jurídica de autarquia. Contudo, o autor enfatiza que a condição de que tais serviços não sejam executados diretamente pelo Poder Público não se mostra suficiente para que eles percam sua condição de públicos.

Nos últimos anos, o Estado tem se preocupado em adaptar-se ao novo cenário, com gestão eficiente de atividades com evidente atenção à globalização econômica, que tem por consequência diversos fatores de ordem social, política, econômica e administrativa.

A bem da verdade, a atuação de particulares na execução dos serviços públicos é uma diretriz a ser perseguida por todos os entes federativos, atendendo ao Programa Nacional de Desestatização, criado pela Lei nº 9.491/1997²⁵, que estipulou como um de seus principais objetivos “reordenar a posição estratégica do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo setor público”.

Assim, o Programa de Desestatização reflete uma liberalização do Governo, com a concentração de esforços no atendimento de efetivas necessidades e prioridades da coletividade, com a participação efetiva de particulares no serviço público, pois o Estado, por si, carece de estrutura organizacional para contemplar as crescentes demandas que lhe são submetidas. (RIBEIRO, 2018).

O surgimento das empresas estatais²⁶ no Brasil é anterior até mesmo à independência brasileira, sendo marcado pela chegada da família real portuguesa ao

²⁵ BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. LEI FEDERAL n. 9.491, de 09 de setembro de 1997. **Diário Oficial da União**, 11 de setembro de 1997.

²⁶Com a expressão empresa estatal ou governamental, Di Pietro (2019), designa todas as entidades, civis ou comerciais, de que o Estado tenha o controle acionário, diretamente ou por meio de outra entidade da administração indireta, abrangendo a empresa pública, a sociedade de economia mista e

Rio de Janeiro, no início do século XIX, e uma das primeiras providências da família real foi determinar a constituição do Banco do Brasil, em 1808.

Todavia, conforme esclarece Vitor Schirato (2016, p. 22), o crescimento das empresas estatais no Brasil se deu a partir da década de 1930, com o Estado novo e, a partir desse marco houve relevante crescimento das empresas estatais no Brasil, com diversidade de atuação no setor público e econômico, tanto em sentido mais amplo quanto em mais restrito.

Essa multiplicidade de empresas com natureza jurídica de direito privado reflete a ampliação e diversificação das atividades prestadas pelo Estado, em cujo cenário a especialização da função administrativa e a criação de centros autônomos de poder consubstanciam respostas efetivas e necessárias à oferta de prestações materiais, prestigiando, assim, a ideia de “Administração pluricêntrica” (ARRUDA; CABRAL, 2020).

Conforme Vitor Schirato (2016, p. 23), o movimento de ampliação da criação de empresas estatais iniciado no final da década de 1930 perdurou até a década de 1970, momento em que se atingiu o ápice da intervenção direta do Estado na economia.

A criação dessas pessoas de direito privado revela legítima escolha administrativa que, inegavelmente, traduz a necessidade de outorga de maior dinamismo, flexibilidade e autonomia para a prestação eficiente de uma determinada atividade para o adequado atendimento do interesse coletivo.

Contudo, nas palavras de Celso Bandeira de Mello (2014),

O legislativo não pode conferir autorização genérica ao Executivo para instituir tais pessoas. É preciso que a lei designe nomeadamente que entidade pretende gerar, que escopo deverá por ela ser cumprido e quais as atribuições que para tanto lhe confere, conforme prevê o artigo 37, XIX da Constituição Federal²⁷ (MELLO, 2014, p. 208).

suas subsidiárias, além de outras empresas que não tenham essa natureza e às quais a Constituição faz referência, em vários dispositivos, como categoria à parte (Arts. 37, XVII, 71, II, 165, § 5º, II, 173, § 1º). Ver: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 985.

²⁷ 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 (BRASIL, 1988, Art. 37)

O Art. 4º do Decreto Lei nº 200/67²⁸, estabelece as categorias das entidades que compreendem a descentralização do serviço público e, sob o aspecto da literalidade do texto, Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 946), explica que o Decreto tem sido objeto de duras críticas, à uma porque não fez previsão das concessionárias e permissionárias de serviços públicos e, segundo, porque só considerou como empresas públicas e sociedades de economia mista as que exercem atividade econômica, que conforme se demonstrou não integra a administração descentralizada.

A definição contida no Decreto-lei nº 200/67 permeia críticas também, na doutrina especializada, quanto à função da verdadeira conceituação das empresas públicas. Cita-se como exemplo Celso Antônio Bandeira de Mello (2014), que defende que a definição legal seria imprecisa por determinar que o capital das empresas públicas seria formado apenas por recursos federais, bem como por restringir as atividades das empresas públicas à exploração de atividades econômicas (SCHIRATO, 2016, p. 47).

O equívoco adviria do fato de que o capital das empresas pode ser formado não apenas por recursos federais, mas também por recursos estaduais e municipais, em consonância com o Decreto-lei nº 900/69. “O relevante, quanto ao capital social das empresas públicas, é que ele seja integralmente proveniente de entes públicos, sem a comunhão de recursos públicos com recursos privados” (SCHIRATO, 2016, p. 47).

Estabelecida as premissas da origem da descentralização dos serviços públicos, o presente trabalho se limitará a abordar tão somente as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, haja vista a limitação do tema proposto.

As empresas públicas e sociedades de economia mista são criadas por lei e adquirem o direito à prestação do serviço, direito esse oponível até mesmo à pessoa

²⁸ Art. 4º. A Administração Federal compreende: I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista. d) fundações públicas. (BRASIL. DECRETO n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, 27 de fevereiro de 1967).

jurídica que as criou, pois esta somente pode interferir na vida da empresa nos limites previstos em lei (DI PIETRO, 2019, p. 620).

Segundo Di Pietro (2019, p. 947), da análise do artigo 5º do Decreto-lei nº 200 somente é possível considerar adequados os conceitos de empresas públicas e sociedades de economia mista, se houver a análise da atividade econômica em sentido amplo, compreendendo a de natureza privada (intervenção no domínio econômico) e a de natureza pública (exercida pelo Estado).

Vitor Rhein Schirato (2016, p. 46), conceitua as empresas estatais como sendo “empresas que são direta ou indiretamente controladas pelo Estado e executam alguma atividade que o Direito haja atribuído ao Poder Público, com personalidade jurídica de direito privado”.

O Regime jurídico das empresas estatais foi implementado através da Lei 13.303/16, regulamentada pelo Decreto nº 8.945/2016, que definiu nos artigos 3º e 4º²⁹ os conceitos de empresa pública e sociedade de economia mista:

Já o Decreto nº 8.945/2016 traça a distinção acerca do capital das estatais, que na Empresa Pública³⁰ é constituído de recursos oriundos exclusivamente do setor público e na Sociedade de Economia Mista permite a participação de particulares³¹.

²⁹ Art. 3º. Empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei e com patrimônio próprio, cujo capital social é integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Art. 4º. Sociedade de economia mista é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou a entidade da administração indireta (BRASIL, 1988, Arts. 3 e 4).

³⁰ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2014), “deve-se entender que empresa pública federal 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 forma 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”. Ver: MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros: 2014.

³¹ Art. 2º Para os fins deste Decreto, considera-se: I - empresa estatal - entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, cuja maioria do capital votante pertença direta ou indiretamente à União; II - empresa pública - empresa estatal cuja maioria do capital votante pertença diretamente à União e cujo capital social seja constituído de recursos provenientes exclusivamente do setor público; III - sociedade de economia mista - empresa estatal cuja maioria das ações com direito a voto pertença diretamente à União e cujo capital social admite a participação do setor privado; IV - subsidiária - empresa estatal cuja maioria das ações com direito a voto pertença direta ou indiretamente a empresa pública ou a sociedade de economia mista. (BRASIL, 1988, Art. 2).

A forma societária adotada revela-se igualmente como distinção relevante entre empresas públicas e sociedades de economia mista, já que aquelas podem adotar qualquer forma empresarial permitida no direito, por outro lado as últimas podem assumir apenas a forma de sociedades anônimas, com exclusão de qualquer outra (SCHIRATO, 2016, p. 47).

Conforme pondera o autor supracitado, as empresas públicas atuam conjuntamente na prestação de serviços públicos e na exploração de certas atividades econômicas, que podem ou não ser caracterizadas como serviços públicos. O fundamento para tal situação é que nos casos das empresas públicas não há a obrigatoriedade de obtenção de resultados financeiros com sócios privados, oposto do que acontece nas sociedades de economia mista, que atuam no mercado concorrencial.

Outra distinção entre empresas públicas e sociedades de economia mista reside na formação do capital social. Enquanto na empresa pública o capital é formado integralmente por recursos públicos, na sociedade de economia mista há uma comunhão de recursos públicos e privados e, portanto, verifica-se que as sociedades de economia mista têm uma maior proximidade ao Direito privado em seu regime jurídico, pois submete-se às regras do Direito societário nas relações entre acionistas controladores e acionistas minoritários (SCHIRATO, 2016, p. 50).

Na análise de Edvaldo Nilo de Almeida (2020), é inarredável o fato que a sociedade de economia mista adota características que mais se aproxima das empresas privadas. Tal premissa corrobora-se através do Art. 4º, § 4º, da Lei nº 13.303/2016 o qual prevê que *“a sociedade de economia mista com registro na Comissão de Valores Mobiliários sujeita-se às disposições da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976”*, ou seja, as sociedades de economia mista podem atuar no mercado imobiliário e distribuir lucros.

Por outro lado, sob a ótica da necessária descentralização da Administração Pública, ainda que a empresa pública ou sociedade de economia mista tenha certo caráter econômico, sempre se caracterizará como extensão do Poder Estatal, e essa peculiaridade influencia na aplicação da norma tributária recíproca das estatais, conforme passará a analisar.

3.2 Imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviço público

Conforme pontua Humberto Ávila (2006, p. 217), apesar de a Constituição prever expressamente a imunidade recíproca, ainda assim sua aplicação suscita vários problemas. Um deles é relativo ao significado da expressão "*é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público*". Além disso, surgem dúvidas em relação ao significado das expressões "*exploração de atividades econômicas*" e "*contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*".

Isso porque os dispositivos constitucionais que prescrevem a imunidade recíproca citam apenas os entes políticos, as autarquias e as fundações e, assim, a ampliação da imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista fica a cargo de normas produzidas por meio de interpretação ampliativa.

Deste modo, partindo de uma interpretação literal, apenas os entes expressamente mencionados na Constituição poderiam ser contemplados com a imunidade.

Contudo, certo é que, como bem pontuado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 196), há diversas sociedades de economia mista, e da mais subida importância, que são prestadoras de serviços públicos e não de atividades pertinentes à "esfera econômica"³².

Conforme ensina o mestre Aliomar Baleeiro (BALEIRO; DERZI, 2018, p. 127), embora se tenha o nome Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, não raras vezes organizam-se como genuínas autarquias ou fundações públicas, em razão do serviço ser prestado em regime restrito de direito público.

³² Complementa o autor: "Seria descabido imaginar que o Decreto-lei 200 haja pretendido deixar ao largo de sua disciplina, e que tentou condenar à marginalidade jurídica, precisamente o mais significativo contingente de sociedades de economia mista do país, que é constituído justamente por prestadoras de serviços públicos ou de outra atividade caracteristicamente pública. Não faria sentido supor que as tenha excluído do campo da Administração indireta (o que seriam, então?) por recusar-lhes alojamento e seus modelos tipológicos, votando-as, destarte, à condição de párias no universo do Direito. Assim, no Direito brasileiro cumpre excluir da noção de sociedade de economia mista a referência à "exploração de atividade econômica", para prevenir graves equívocos, posto que, entre nós, tanto há sociedades de atuam nesta esfera, quanto há prestadores de atividades públicas em geral, de serviços ou obras públicas. De resto, dita circunstância é do mais subido relevo, pois não é idêntico o regime jurídico aplicável a uma e outras, já que o próprio Texto Constitucional, ora implícita, ora explicitamente, impõe regras só obrigatórias para as exploradoras de atividades econômica". (MELLO, 2014. pg. 196).

Raciocínio semelhante consta na obra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2019, p. 1048), no sentido de que grande parte das entidades da Administração Indireta com natureza jurídica de direito privado presta serviços públicos e, por isso, o fundamento buscado pelo legislador ao estabelecer o regime jurídico público de bens, pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno, respalda igualmente a adoção de idêntico regime tributário para os bens e serviços pertencentes à Administração Indireta afetados à finalidade pública.

Na mesma ideia, Humberto Ávila (2006, p. 220), defende que embora o texto constitucional tenha “utilizado a expressão ‘*é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público*’, essa locução não pode ser literalmente examinada”. Portanto, a imunidade tributária recíproca abrange não só as empresas públicas como também as sociedades de economia mista que prestam serviço público.

Em outras palavras, há inúmeras sociedades de economia mista, de grande relevância para o País, que são prestadoras de serviços públicos e não de atividades atinentes à "esfera econômica" sob a concepção que a Constituição Federal atribui a esta expressão.

Destacam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018, p. 127) que o intérprete não haverá de se mover com a denominação. Conforme afirma Marçal Justen Filho (2006, p. 405), “as atividades de serviços públicos estão reservadas ao Estado, mas poderão ser delegadas aos particulares por meio de concessão ou permissão”, não se aplicando, às atividades delegadas, o princípio da livre iniciativa e o regime de direito privado.

Não foi outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, nos casos ECT³³, CAERD³⁴ e INFRAERO³⁵ ao dizer que a imunidade tributária prevista na alínea “a” do inc. VI do Art. 150 da Constituição da República alcança as empresas públicas e sociedades de economia mista não atuantes em ambiente concorrencial. Prevalece o

³³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR. Ministro Relator Joaquim Barbosa, Dj 05/06/2013.

³⁴BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 1.550-2/RO. Ministro Relator Gilmar Mendes. Dj 06/02/2007.

³⁵BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 363.412/RJ. Ministro Relator Celso de Mello. Dj 19/09/2008.

entendimento de que entidades que prestam serviços públicos seriam "*longa manus*" do Poder Público.

Henrique Motta Pinto (2010), defende que há um fenômeno de autarquização das empresas estatais, por meio da jurisprudência do STF, com a identificação de estatais prestadoras de serviços públicos que resultou, por exemplo, na imunidade irrestrita concedida à ECT, configurada por meio da extensão da proteção constitucional conferida às autarquias.

A equiparação de empresas estatais de serviços públicos e autarquias por meio da subsunção ao § 2º do artigo 150 do texto constitucional, o STF possibilitou o alargamento da norma da desoneração da imunidade recíproca e conferiu privilégio a partir da extensão de uma prerrogativa exclusiva do Estado, o que, segundo Henrique Motta Pinto (2010), "provoca um afastamento pontual do regime jurídico básico empresarial e uma aproximação gradual do regime jurídico básico das pessoas de direito público".

Nesse mesmo raciocínio, pressupõe que o alcance da imunidade tributária recíproca beneficiaria as delegatárias do serviço público por força da Constituição Federal³⁶, que prevê a exploração dos serviços mediante autorização, concessão ou permissão.

³⁶ Art. 21. Compete à União:

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária;

d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;

e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres; Sobre a interpretação da norma constitucional citada acima, perfeita as ponderações do Ministro Ayres Brito, por ocasião do julgamento do RE 253472³⁶, no sentido de que a expressão "explorar diretamente", quer dizer, explorar serviço público por meio de serviço público, de uma entidade integrante do setor público. Ainda que essa entidade seja de administração indireta, a União indiretamente, ou seja, por qualquer dos seus órgãos ou entidades, explora a atividade, no caso, o serviço público. Não confundir, portanto, "explorar diretamente", com "explorar por meio da administração direta". Mesmo que a exploração se dê por entidade da Administração Indireta, ainda assim ela será direta; ou seja, pelo setor público, em oposição ao setor privado. (BRASIL, 1988, Art. 21).

Cabe destacar, por outro lado, que tanto o Texto Fundamental de 1967 (Art. 20, § 1º) quanto o de 1969 (Art.19, §1º) excluía expressamente a imunidade aos serviços públicos concedidos. A atual apenas vedou a extensão quando à exploração de atividade econômica – que será melhor examinada adiante.

Barros Monteiro (1987, p. 167) ponderou que a solução para ausência de disposição acerca da imunidade para a administração indireta poderia ter interpretação constitucional com a incorporação não só das pessoas políticas como também dos demais pessoas públicas por elas instituídas, no desempenho da atividade pública. Contudo, o autor sublinha que “não só a letra, mas sobretudo o pensamento que ditou o atual preceito constitucional não sufraga esse entendimento”.

Conclui-se, em consonância com as lições de Regina Helena Costa (2015), no sentido de que a descentralização da execução de certo serviço público, através de lei, à determinada empresa estatal não configura necessariamente a alteração do regime jurídico público. Dessa forma, se o ente político, ao prestar diretamente o serviço, encontra-se imune por força do Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, também será imune a empresa delegatária do referido serviço.

3.3 Vedação de aplicação da limitação ao poder de tributar aos serviços afetos ao regime concorrencial (Art. 150, § 3º, CF)

Das lições de Caio Tácito (1994) compreende-se que os antecedentes históricos da criação de estatais com finalidades econômicas originaram-se, nos séculos XV e XVI, de empresas estatais europeias, que incorporavam recursos da Coroa, com o fim de investir nos mercados europeus mediante intercâmbio e importação de mercadorias.

Assim, a atuação do Estado não se concentra unicamente nos serviços públicos, porquanto existe a necessidade de atuação interventiva na esfera de atividade reservada à iniciativa privada, o que se concretiza através das empresas estatais.

Nesse caso, o Estado não assume a atividade como serviço público e sim como atividade privada sob o regime de Monopólio³⁷ ou em regime de concorrência com a iniciativa privada, conforme o interesse público ou razões de segurança³⁸.

Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 947) enfatiza que quando o Estado intervém no domínio econômico, preserva a natureza privada da atividade o que fundamenta a subsunção às normas de direito privado que o texto constitucional não derrogar expressamente.

Subentende-se da interpretação literal do artigo 173, § 1º da Constituição Federal que o Estado está autorizado a atuar no domínio econômico, direta ou indiretamente, nesse último caso mediante os instrumentos de descentralização, mas no momento que faz a escolha em desempenhar atividades econômicas, deve, no silêncio da lei, submeter-se às regras privadas, sendo essa a regra e a exceção as normas de direito público, quando comprovadamente se tem predominância do interesse público.

Nesse viés, ao tempo em que invoca a prestação de atividade econômica, o Estado se vale da personalidade de direito privado para as entidades que institui e, por conseguinte, a finalidade pública da atividade estatal se assemelha com modelos privados empresariais (TÁCITO, 1994).

Aliomar Baleeiro (2018, p. 127), destaca que entre os órgãos da administração indireta do Estado, as empresas públicas e as sociedades de economia mista que exerçam atividades econômicas, em princípio, não gozam dos benefícios da imunidade, sobretudo quando tem por finalidade gerar riqueza, isso porque certas entidades, de fato, instituídas com presença do capital privado, voltam-se por sua

³⁷ Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do Art. 21 desta Constituição Federal. § 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. (BRASIL, 1988, Art. 177).

³⁸ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (BRASIL, 1988, Art. 173).

natureza às atividades econômicas lucrativas, e as imunidades não aproveitam a particulares.

Na esteira do Art. 150, inc. VI, § 3º, da Constituição Federal, a imunidade tributária recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços referentes à exploração econômica.

Por força do dispositivo constitucional, é firme a posição de Baleeiro; Derzi (2018, p. 127) no sentido de que “a imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo”, prestigiando a livre concorrência e capacidade contributiva entre empresas públicas e privadas (Art. 145, § 1.º, Art. 173, §§ 1.º e 2.º).

Conforme observa Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 465), a demarcação sugerida pelo constituinte reside quando o Estado, autarquias e fundações deixam de atuar no domínio público, passando a atuar diretamente no setor da economia destinado aos empreendimentos privados (o Domínio Econômico).

Desse modo, complementa Schoueri que, a escolha pelo regime concorrencial atrai as regras de direito privado, uma vez que a contraprestação recebida pelo Estado se concretizou no âmbito concorrencial, onde não se permite qualquer privilégio, sob pena de violação do próprio mercado. (SCHOUERI, 2021, p. 467).

Por outro lado, somente é permitida a exploração de atividade econômica em sentido estrito pelo estado diante de excepcionalidade prevista pela própria Constituição Federal, qual seja: imperativos da segurança nacional e relevante interesse público e essas duas exceções não podem ser invocadas sobre qualquer pretexto.

Na ADI nº 3089³⁹, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil - ANOREG/BR, o STF não reconheceu a imunidade recíproca das atividades

³⁹AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o Art. 150, VI, a, e §§ 2.º e 3.º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As

delegadas às serventias, sob a premissa de que a imunidade recíproca não poderia favorecer atividades com intuito lucrativo (Art. 150 § 3º).

Essa decisão prestigia a vontade do Poder Constituinte em reprimir qualquer prática advinda do Estado que venha a conferir benefícios fiscais às empresas públicas e às sociedades de economia mista, não extensíveis à iniciativa privada.

É de se ver que a *mens legis* busca a proteção da livre iniciativa colocando o particular em igualdade na concorrência com o Estado quando encontra-se no desempenho de atividades econômicas.

Conforme observa Roque Carrazza (2004, p. 32), resta incontroversa a premissa “que quando as empresas públicas e as sociedades de economia mista intervêm no domínio econômico, devem vestir o figurino das empresas privadas, inclusive no que concerne à tributação”.

Argumenta Carrazza que pouca utilidade se teria o *caput* do Art. 173 da CF⁴⁰ “declarar competir preferencialmente à iniciativa privada a exploração de atividades econômicas, se as empresas públicas e as sociedades de economia mista, intervindo no mercado, pudessem desfrutar unilateralmente de privilégios fiscais”, pois resultaria em inarredável concorrência desleal, em razão dos custos dos serviços que estariam desonerados de tributação (CARRAZZA, 2004, p. 32).

Logo, o Art. 173 da CF/88 impede que empresas públicas e sociedades de economia mista recebam tratamento tributário privilegiado, em detrimento das empresas privadas. A vedação justifica-se pelo tratamento igualitário que todas as empresas, seja pública ou privada, devam receber.

peças que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no Art. 150, § 3.º, da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente” (ADI n.º 3.089-DF, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13.02.2008, D J 31.07.2008)

⁴⁰ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (BRASIL, 1988, Art. 173)

3.4 Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada à luz do Art. 173 § 2º da Constituição Federal

E quando a empresa estatal atua simultaneamente em atividades voltadas à prestação de serviço público e atividades típicas do regime concorrencial?

Conforme destacado no tópico 3.1, o Estado brasileiro, com o objetivo de promover o desenvolvimento econômico, de forma descentralizada, expandiu seu campo de atuação no domínio econômico, de modo que atualmente se percebe a presença do Estado nos diversos setores da economia nacional.

Vitor Schirato (2016) diz que o reflexo imediato dessa política desenvolvimentista foi a criação das mais diversas empresas estatais, atuantes nos mais variados campos da economia. Sendo as empresas estatais um instrumento do Estado para o alcance de finalidades consideradas públicas, é evidente que o crescimento do Estado sobre o domínio econômico resulta na multiplicação do número de empresas estatais.

Como consequência do evidente cenário de multiplicação das empresas estatais, “a diversidade das atividades empreendidas por tais entidades e as distinções de seus campos de atuação fizeram com que a identificação de um regime jurídico comum a elas fosse praticamente impossível de ser definido” (SCHIRATO, 2016).

Nessa linha, é possível que uma empresa estatal seja criada para desempenhar não apenas uma, mas diversas atividades, ou seja, enquanto algumas empresas estatais estavam atuando somente na prestação de serviços públicos, outras estavam exercendo atividades conjugadas com a iniciativa privada.

Assim, o surgimento de empresas estatais com dúplice atuação tornaria a difícil missão de verificar o regime jurídico próprio de cada uma delas.

Na linha desta temática, José dos Santos Carvalho Filho (2019) enfatizou que a doutrina, rebatendo a ideia de que as entidades teriam tão somente finalidade econômica, divergiu-se-se mediante motivadas críticas, sob a premissa que o Estado também poderia instituí-la para a prestação de serviços públicos, o que a legislação não apontava com clareza, embora a realidade administrativa o demonstrasse à evidência, e, por tal motivo, pacificou-se o entendimento no sentido da duplicidade de objeto: exploração de atividades econômicas e prestação de serviços públicos.

A Constituição de 1988 manteve, expressamente, em inúmeros dispositivos, a possibilidade de sua atuação direta na prestação de serviços públicos, que, segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 624) envolvem, uma atividade empresarial de exploração econômica de bens e de serviços, abrindo, não obstante, alternativas para a prestação indireta (v., e.g., CF, Art. 22, XI e XII), sob a fórmula geral expressa: “explorar diretamente ou...”, que, por sua vez, se repete adiante, com o mesmo sentido, nas previsões de concessão e permissão de serviços públicos (CF/88, Art. 175).

Maria Zanella Di Pietro (2019) esclarece que:

A Administração Pública, ao instituir, com autorização em lei, empresas públicas, sociedades de economia mista ou fundações de direito privado, está socorrendo-se de meios de atuação próprios do direito privado; foi precisamente o regime jurídico de direito privado que levou o Poder Público a adotar esse tipo de entidade, pois, sob esse regime, ela pode atuar com maior liberdade do que a Administração Pública Direta. No entanto, tais pessoas nunca se sujeitam inteiramente ao direito privado. O seu regime jurídico é híbrido, porque, sob muitos aspectos, elas se submetem ao direito público, tendo em vista especialmente a necessidade de fazer prevalecer a vontade do ente estatal, que as criou para atingir determinado fim de interesse público. (DI PIETRO, 2019, p. 956)

Em outras palavras, o Poder Público permite a atuação do direito privado para aquelas atividades que se revelam mais adequadas e preserva, em parte, o regime de direito público, na proporção considerada essencial na persecução da finalidade pública. (DI PIETRO, 2019, p. 956).

Assim, nota-se a probabilidade, cada vez mais crescente, de uma empresa estatal estar sujeita, simultaneamente, a duas órbitas jurídicas distintas, de modo que a escolha da norma a ser aplicada dependerá da hipótese concreta e da imprescindível identificação da natureza da atividade executada (RIBEIRO, 2018).

Essa é uma das questões sobre as quais este estudo se dedica e, nas próximas páginas, caberá demonstrar como essas particularidades das Estatais interferem na dinâmica da construção e aplicação da norma da imunidade recíproca a seu favor e como o Supremo Tribunal Federal tem enfrentado as diferentes situações sobre um tema marcado por tamanha volatilidade fática.

Conforme já falado, a Constituição Federal estabelece no artigo 173 § 1º e § 2º que sociedades de economia mista e empresas públicas, quando exploram atividade

econômica, devem sujeitar-se ao regime próprio de empresas privadas e não poderão gozar de privilégios não extensíveis ao setor privado.

Nessa linha, qualquer que seja a natureza adotada pelo Estado para intervir no domínio econômico, na concretização de determinadas atividades, sob a ótica do Art. 173, § 2.º, da Constituição Federal de 1988, é regra a impossibilidade de conferir a essas pessoas jurídicas o direito de gozar de privilégios fiscais, salvo se puderem ser estendidos também à iniciativa privada (SOUZA, 2021).

Nessa premissa, não haveria dúvidas de que a imunidade tributária estabelecida pela Constituição Federal não poderia ser estendida para empresas públicas e sociedades de economia mista que exploram atividade econômica.

Por outro lado, embora possam legitimamente buscar o lucro, as estatais imersas no domínio econômico devem estar atentas a oferecer as comodidades necessárias a população em geral, já que estão investidas na função pública (RIBEIRO, 2018).

Nesse caso, conforme defende Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 988), quando, porém, o Estado fizer a gestão privada do serviço público, ainda que de natureza comercial ou industrial, aplicam-se, no silêncio da lei, os princípios de direito público, inerentes ao regime jurídico administrativo.

Nesse sentido, Carrazza (2004, p. 32) defende que, enquanto vinculadas à atividade pública, “as empresas estatais não podem ser compelidas, nem mesmo por meio de lei, a efetuar o pagamento de impostos. É que a Constituição, neste particular, restringe, de modo indireto, as faculdades legislativas das pessoas políticas”.

Em outro viés, o artigo 173 da CF nada falou acerca das empresas estatais que prestam serviços sob o regime público concomitante com o regime privado⁴¹.

Em verdade, como bem pontuado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 710), o fato é que a CF, não define o que sejam atividades econômicas. Com efeito,

⁴¹ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º. A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

(...)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários (BRASIL, 1988, Art. 173).

“remanesce ao legislador ordinário um certo campo para qualificar determinadas atividades como ‘serviços públicos’, no que, indiretamente, gizará, por exclusão, a área configurada como das ‘atividades econômicas’”.

Certo é que o Art. 173 da CF/88 alcança apenas empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica em sentido estrito e, portanto, quando essas entidades prestarem serviço público, em princípio, poderiam se beneficiar dos "privilégios fiscais".

Em outra vertente, Júlio Cezar Menezes de Almeida (2010, pp. 620-621), em estudo acerca da imunidade recíproca publicado em obra sob a coordenação de Heleno Taveira Torres, ponderou que a interpretação literal do artigo 150 § 3º (exploração de atividade econômica) não parece a mais coerente com os valores resguardados pela imunidade recíproca. Necessita investigar se o fato gerador do imposto procede de serviços públicos, ou se, de modo diferente, representa nítida intervenção no domínio econômico, de todo compatível com o regime jurídico próprio das empresas privadas. É preciso analisar se há vinculação com as atividades fundamentais dos entes políticos, dentro das atribuições a elas competentes, como instrumento de realização destas.

No mesmo sentido, Luciano Amaro (2016, p. 176) corrobora com a premissa de que as imunidades também podem ser definidas em função da materialidade do tributo. Assim, há imunidades subjetivas (condições do sujeito) e imunidades objetivas (situação objetiva), que em decorrência de alguma especificidade, escapa à regra da tributação e se submete à exceção imunizante.

Acrescenta Vitor Schirato (2016), que empresas públicas não mais se prestam apenas a atividades econômicas, não raras vezes, é comum a utilização do modelo empresarial para a realização de funções típicas de Estado, desde atividades que envolvem o poder de polícia até atividades que compreendem a prestação de serviços à própria Administração Pública.

Por outro lado, Antônio Celso Bandeira de Mello, à vista das disposições constitucionais, diz que não é adequado falar em "serviço público econômico", uma vez que “estaria a associar duas expressões que, no direito constitucional, designam antinomias jurídicas, necessariamente submetidas, então, a regimes normativos antagônicos” (MELLO, 2014, p. 753).

Segundo Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 462), se a atividade econômica pode ser dividida entre o setor público e o Domínio Econômico, é neste que se manifesta aquela capacidade.

O problema é que, conforme esclarece Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 986), “o legislador brasileiro, como também boa parte da doutrina, não se tem preocupado em fazer distinção mais precisa entre as empresas que executam atividade econômica de natureza privada e aquelas que prestam serviço público”.

A Lei nº 13.303/16⁴² igualmente não fez a distinção, subentendendo apenas que seja parcialmente de direito público e parcialmente de direito privado, ainda que elas sejam pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, parece que cabe ao intérprete, nas lições de Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 989), ao aplicar as leis, procurar a interpretação que compatibilize com os parâmetros estabelecidos pelos artigos 173 e 175 do texto constitucional.

Atualmente, a jurisprudência vem evoluindo no sentido de fazer distinção entre as empresas que prestam serviço público e as que atuam no domínio econômico. Essa distinção tem sido feita especificamente quanto à aplicação do processo dos precatórios, à natureza dos bens dessas entidades e à imunidade recíproca (DI PIETRO, 2019, p. 990), conforme será demonstrado no próximo tópico.

É certo que a norma imunitória das empresas públicas e sociedades de economia mista não pode ser construída apenas em função da natureza estatal desses entes, mas, igualmente, da atividade estatal que eles eventualmente desempenhem. O que deve prevalecer é a natureza do serviço executado, não importando se empresa privada, pública ou mista. Deve-se ponderar se o imposto a que a entidade reivindique a imunidade está incidindo sobre atividade de caráter público.

O Ministro Joaquim Barbosa, por ocasião do julgamento do RE 253.472/SP⁴³, define que a aplicação da imunidade recíproca às Estatais depende da aprovação em três estágios como parâmetro de controle constitucional, quais sejam:

⁴²Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

⁴³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 253.472/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 01/02/2011.

- 1) A imunidade é subjetiva, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes 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 condições mais vantajosas, independentemente do contexto;
- 2) Atividades de exploração econômica, destinados 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. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de fato irrelevante;
- 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 intervenção do Estado seja favor preponderante (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Relator Marco Aurélio, 2011).

Dos critérios estabelecidos pelo Supremo, observada a questão concorrencial e desde que os recursos da atividade em questão sejam destinados à finalidade essencial da entidade imune, a renda auferida não poderá sofrer a incidência do imposto.

Na maioria das vezes, a chancela de uma norma imunitória irrestrita a uma empresa estatal de atuação dúplice privilegia um único sujeito de direito em desrespeito a concorrência, embora nem sempre se possa garantir a imunidade igualitária, pois há disposições imunizantes que refletem a simples escolha do constituinte (RIBEIRO, 2018).

Conforme defende Carrazza (2004, p. 24), “se nem a lei pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição, por muito maior razão não o poderão fazer o aplicador e o intérprete”.

Ademais, o autor entende que a razão para ampliar a imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista que para além de prestarem serviços públicos atuam no mercado concorrencial caracteriza-se, precipuamente, pelo investimento dos lucros obtidos na atividade desenvolvida pela Estatal.

Nesse sentido, afirma Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 452) não se presume ofensa ao Princípio da Livre Concorrência pelo simples fato de uma entidade atuar no Domínio Econômico, é necessária a análise caso a caso, já que não raras vezes a atuação daquela entidade, longe de ferir aquele Princípio, viabiliza-o.

Não se pode presumir que a concorrência do setor público deva seguir a mesma regra do setor econômico, pois para além dos benefícios da expansão do segmento, há propósitos como a da universalização e continuidade do serviço público que devem ser prestigiados. (RIBEIRO, 2018).

Assim, a conclusão direciona para aquela defendida pelo Ministro Luís Roberto Barroso no RE 600.867/SP no sentido de que "*é a natureza pública e essencial do serviço público que me leva a defender a imunidade, independentemente do fato de ser prestado por sociedade de economia mista ou por empresa pública*".

É, aliás, por essa necessária conjugação do elemento subjetivo e objetivo que a imunidade recíproca das estatais é mais bem enquadrada, segundo a classificação apresentada no primeiro capítulo, como imunidade mista, e não puramente subjetiva (RIBEIRO, 2018).

Em todo caso, conforme diz Luís Antônio Ribeiro (2018), a jornada rumo à imunidade não terminará aqui: "os precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria ilustram que a condição de empresa estatal prestadora de serviço público não representa o ponto de chegada ao processo de edição da norma imunitória".

As premissas levantadas levam a crer que a ponderação de valores, princípios, benefícios e repercussão no cenário econômico e fiscal serão determinantes na apreciação pela Supremo Tribunal Federal de situações específicas e multiplicidades de particulares a envolver a desoneração tributária, não se mostrando legítima a aplicação automática de precedente.

E nessa linha, nas próximas páginas serão tratados os critérios que têm sido corriqueiramente discutidos no Judiciário para conceder ou não a imunidade tributária, quais sejam: definição de serviço público; cobrança de tarifa; composição societária e intuito lucrativo; e instituição de monopólio.

3.4.1 A problemática da definição de serviço público e interpretação de "finalidades essenciais"

Questão relevante para análise do alcance da imunidade tributária recíproca - refere-se à definição de serviço público e o desdobramento do que se entende por "finalidades essenciais", haja vista se tratar de questão que oferece muita discussão

no meio acadêmico, sobretudo pelo fato da ampla doutrina evidenciar a impossibilidade de reconhecer serviço público quando a prestação não se destinar à satisfação de necessidades essenciais, relevantes e coletivas.

Inicialmente destaca os ensinamentos de Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987, p. 151), que realça a importância de se atentar para o exato sentido dos três vocábulos fundamentais para que, partindo dos balizamentos fundamentais do instituto da imunidade, apurar a repercussão efetiva do imposto sobre o “patrimônio, a renda ou os serviços”.

Complementa o autor que:

A sobredita propensão, de um lado, não suscita objeção, pois ao intérprete, no que tange ao “patrimônio” e à “renda”, não se lhe opõe empecilho para assentar noções que independam dos fins das pessoas jurídicas protegidas pela norma constitucional; de outro lado, todavia, no concernente aos “serviços” que parecer que ela pode dificultar a sua compreensão à medida que o exclusivo interesse pelo conceito de serviço público corresponde à visão unitária, prejudicando a obtenção de definição uniforme, sendo, por isso, aconselhável discorrer com desígnio de desunir o conteúdo do termo básico de qualquer entidades imunes (MONTEIRO, 1987, p. 151).

Segundo Maria Zanella Di Pietro (2019, 274), “as primeiras noções de serviço público surgiram na França, com a chamada Escola de Serviço Público, e foram tão amplas que abrangiam, algumas delas, todas as atividades do Estado”⁴⁴.

Di Pietro (2019, p. 277) observa ainda que duas fortes correntes predominavam nos conceitos de serviço público elaborados pela Escola do Serviço Público: (a) atividade coletivamente pública (a denominada *publicatio*); e (b) satisfação de interesse coletivo. E acrescenta um terceiro, qual seja, a sujeição dos serviços públicos a regime jurídico público.

Nessa mesma linha, José dos Santos Carvalho Filho (2019, p. 492), defende que o conceito deve conter alguns critérios atinentes à atividade pública e o define como sendo “toda a atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.

Por outro lado, Bandeira de Mello (2014, p. 689), adota um conceito restritivo de serviço público e define como toda atividade destinada à satisfação da coletividade

⁴⁴Acrescenta Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 277) que, “por influência da Escola de Serviço Público, alguns doutrinadores brasileiros adotaram conceito amplo de serviço público”.

como um todo, desde que usufruída individualmente pelos administradores, que o Estado adota como necessária às suas finalidades, prestadas diretamente ou por quem lhe representa, sob o regime de Direito Público.

Carrazza (2004), por sua vez, parece trazer um conceito à luz do que preconiza a legislação, pois para o doutrinador:

O que torna público um serviço não é sua natureza, nem qualquer propriedade intrínseca que eventualmente possua, mas o regime jurídico a que está submetido. Assim, se for prestado por determinação constitucional ou legal, será um serviço público, ainda que, eventualmente, não seja essencial à sobrevivência do homem. (Carrazza, 2004, p. 32)

Na mesma linha do autor citado acima, Alexandre Mazza (2021, p. 1545) define serviço público como toda atividade determinada em lei ou na Constituição como prestadora do Estado garantidoras de benefícios individualizados a cada usuário, podendo ser prestada por seus delegados, e sujeita majoritariamente a regras e princípios de direito público.

Como se observa dos conceitos defendidos pela doutrina citada acima, o conceito de serviço público se mostra muitas vezes com conotação não bem definida, o que dificulta dizer categoricamente o que seria uma atividade pública. Não há dúvidas, por outro lado, que para a maioria era eficaz a conjugação dos três elementos.

Contudo, a conjugação de tais elementos foi perdendo relevância à medida que o Estado passou a ampliar o rol de atividades definidas como públicas.

Inclusive, Diogo Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 566), entende que é desnecessário insistir nos critérios vivamente discutidos na doutrina (objetivos e subjetivos), pois sempre conduziria a intermináveis, exaustivas e inúteis discussões sociológicas e principiológicas acerca da natureza do serviço público.

Sob essa ideia, o autor adota critério funcional, predominantemente jurídico, que se aparta das oscilações conceituais (sociológicas e políticas) com o objetivo de suplantando deficiências passadas alinhado com a ideia de Estado Democrático de Direito, que pressupõe que toda atividade pública deve estar, em todas as suas formas, submetida à Constituição.

Floriano de Azevedo Marques Neto (2019), em sua obra que trata sobre os bens públicos, esclarece dois pontos-chave que contribuem para o entendimento dos critérios para se definir serviço público:

De um lado a concepção subjetiva, tomada a partir da relação de titularidade, de domínio do bem, consubstanciada em saber quem possui relação jurídica de propriedade sobre a coisa pública; de outro, a relação funcional, consistente em saber para que finalidade esta coisa há de ser empregada (MARQUES NETO, 2019, p. 102).

Complementa o autor que as duas concepções refletem dois ângulos jurídicos distintos que não se mostram excludentes. Em verdade, podem e devem ser complementares.

A Lei nº 13.460/17⁴⁵ contribuiu com o tema ao conjugar o aspecto subjetivo e objetivo ao considerar como serviço público a *"atividade administrativa ou de prestação direta ou indireta de bens ou serviços à população, exercida por órgão ou entidade da administração pública"*.

A discussão em torno da descrição do que é essencial ou necessário a uma coletividade passou a ter influência histórica e temporal, pois independentemente do modelo de Estado criado, do viés ideológico adotado pelo Governo e do estágio de civilização da população, haveria sempre necessidades coletivas que deveriam ser satisfeitas pela Administração Pública (RIBEIRO, 2018).

Com o passar do tempo, percebeu-se que a diferenciação atividade econômica em sentido estrito e serviço público não habita em um fundamento imutável, pois a distinção opera em período historicamente determinado⁴⁶.

⁴⁵BRASIL. LEI nº 13.460/2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Art. 2º Para os fins desta Lei, consideram-se: I - usuário - pessoa física ou jurídica que se beneficia ou utiliza, efetiva ou potencialmente, de serviço público; II - serviço público - atividade administrativa ou de prestação direta ou indireta de bens ou serviços à população, exercida por órgão ou entidade da administração pública; III - administração pública - órgão ou entidade integrante da administração pública de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Advocacia Pública e a Defensoria Pública; IV - agente público - quem exerce cargo, emprego ou função pública, de natureza civil ou militar, ainda que transitoriamente ou sem remuneração; e V - manifestações - reclamações, denúncias, sugestões, elogios e demais pronunciamentos de usuários que tenham como objeto a prestação de serviços públicos e a conduta de agentes públicos na prestação e fiscalização de tais serviços.

⁴⁶BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 26/02/2010.

Floriano de Azevedo Marques Neto (2009, p. 160) anota que a configuração da Administração Pública no Brasil e o crescente recurso a “mecanismos de cooperação, parceria e delegação de atividades públicas aos particulares” fazem cada vez mais ser necessário o emprego de uma concepção funcionalista⁴⁷ (critério objetivo) para abarcar um conjunto de bens que, não obstante ser de titularidade privada, acaba por receber tratamento - nem sempre pacífico - próprio ao direito público.

MOREIRA NETO (2014) diz que:

No Brasil, alguns serviços públicos, bem como as respectivas competências para prestá-los, estão expressos como funções administrativas na Constituição de 1988, seja explicitamente, como nos arts. 21, 25, 30 e dispositivos extravagantes dos arts. 194, 196, 200, 201, 203, 205, 208, 211 e 223, seja implicitamente, como os que sejam deles derivados e, ainda, todos os demais que necessitem ser prestados em regime de exploração de atividade econômica (MOREIRA NETO, 2014, p. 566).

Sob essa premissa, parece assertivo afirmar que o que vai dizer se um serviço é público é a lei, com apoio na Constituição. E a natureza de um serviço depende de uma escolha política, concretizada pelo Estado, em determinado momento histórico (CARRAZZA, 2004, p. 32).

Por exemplo, no caso dos Correios que será tratado no capítulo 3, o STF⁴⁸ enfatizou que o critério para conceituar o que viria a ser serviço postal deveria ser buscado do texto constitucional, que ao dispor que compete à União “*manter o serviço postal e o correio aéreo nacional*” (Art. 21, inciso X) subtraiu da livre iniciativa determinada atividade em razão da relevância pública. Ao contrário, se o constituinte tivesse conferido o tratamento da atividade como monopólio estatal, o serviço postal deveria constar no artigo 177 da CF.

Em outro giro, a partir da década de 90, inaugurou-se nova crise na ideia de serviço público, em razão da substituição, no âmbito da União Europeia, da terminologia serviço público por “serviço econômico de interesse geral” (DI PIETRO, 2019, p. 283).

⁴⁷Floriano Marques Neto (2009) explica que, para as empresas estatais, verifica-se forte a tendência de se analisar o regime jurídico dos bens integrantes do seu patrimônio como públicos a partir de uma visão funcional.

⁴⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 26/02/2010.

A problemática reside no fato de que a terminologia “serviço público”, acrescido de “industrial”, “comercial” ou “econômico”, abriga, por vezes, atividades estatais regidas predominantemente pelo regime privado (MELLO, 2014, p. 700).

Sob essa ótica, a expressão “serviços públicos” nem sempre é utilizada no sentido técnico, sendo adotado, em algumas situações, para nomear atividades comerciais ou industriais que o Estado, a teor do Art. 173 da CF, desenvolve sob regime de Direito Privado (MELLO, 2014, p. 703).

Nessa linha, é preciso diferenciar serviço público de certas atividades privadas, que, embora confiadas à livre iniciativa, por força de lei, dependem de imprescindível autorização de órgão públicos (MELLO, 2014, p. 703).

Ao longo dos anos, o Estado percebeu a necessidade de implementar eficiência à organização administrativa e, por consequência, passou a ocorrer liberalização parcial, através da legislação, de determinadas atividades, sobretudo nas áreas de telecomunicações, energia elétrica, saneamento básico, portos, em que uma parte da atividade está sendo confiada à iniciativa privada (DI PIETRO, 2019, p. 283).

E nesse ponto revela-se a importância da discussão sobre a definição de qual regime jurídico a ser aplicado.

Sobre a questão, o doutrinador José dos Santos Carvalho Filho esclareceu:

O que é certo é que a lei autorizadora precisa definir, com total clareza, o objeto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, demonstrando o escopo da Administração no que toca à atividade a ser desempenhada pelas entidades. O Estatuto, a propósito, reclama que a lei, quando o objeto se relacionar a atividade de mercado, com caráter econômico e empresarial “indique, de forma clara, relevante interesse coletivo ou imperativo de segurança nacional, nos termos do caput do Art. 173 da Constituição Federal (Art. 2º, § 1º) (CARVALHO FILHO, 2019, p. 724).

Em outras palavras, certo é que determinadas entidades são criadas e autorizadas por vontade da Federação, haja vista tratarem de entidades descentralizadas que integram a Administração Indireta, contudo não se estabelece de forma definitiva as atividades a serem desenvolvidas por aquelas descentralizadas.

De acordo com Bandeira de Mello (2014, p. 707) o texto constitucional estabelece expressamente, duas hipóteses de serviços que só podem ser prestados diretamente pelo Estado, quais sejam, o serviço postal e correio aéreo nacional, pois

o Art. 21, X, ao constituir as competências da União, não autoriza a exploração daquelas atividades por meio de autorização, concessão ou permissão, ao contrário da previsão que fez para os incisos XI e XII (letras "a e "f").

Assim, a Constituição Federal optou por preservar determinados serviços ao seu privilégio Estatal e, portanto, não se pode negar o regime público a ser aplicado, valendo lembrar que de acordo com a Constituição, o Estado não detém titularidade exclusiva sobre o serviço de saúde, educação, assistência social e previdência social.

Recobra-se que o Estado somente pode intervir na atividade econômica quando previstos imperativos de segurança nacional e relevante interesse coletivo, conforme dicção do Art. 173 da CF/88 (MOREIRA NETO, 2014, p. 566).

Explanada a problemática em torno da definição de serviço público, passamos a introduzir o último ponto do presente tópico, que diz respeito ao desdobramento da interpretação do que seria "finalidades essenciais" do serviço público.

Inicialmente, não é precipitado afirmar que somente a interpretação sistemática poderá socorrer o intérprete diante da tensão provocada pelas posições divergentes que suscitam diante do problema da interpretação do preceito "finalidade essenciais" do serviço público.

A Lei nº 7.783/89⁴⁹ com redação alterada pelas Leis n. 13.903/2019 e 14.047/2020, ao regulamentar o exercício do direito de greve, definiu quais seriam os serviços ou atividades essenciais.

No caso de greve, determinados serviços se revelam como de prestação obrigatória, pois ditos indispensáveis ao atendimento das necessidades essenciais da população, assim entendidas como aquelas que a paralização resulta em perigo iminente a própria sobrevivência da comunidade (MAZZA. 2021, p. 1562).

⁴⁹Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais: I - tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis; II - assistência médica e hospitalar; III - distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos; IV - funerários; V - transporte coletivo; VI - captação e tratamento de esgoto e lixo; VII - telecomunicações; VIII - guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares; IX - processamento de dados ligados a serviços essenciais; X - controle de tráfego aéreo e navegação aérea; XI compensação bancária. XII - atividades médico-periciais relacionadas com o regime geral de previdência social e a assistência social; XIII - atividades médico-periciais relacionadas com a caracterização do impedimento físico, mental, intelectual ou sensorial da pessoa com deficiência, por meio da integração de equipes multiprofissionais e interdisciplinares, para fins de reconhecimento de direitos previstos em lei, em especial na Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015 (Estatuto da Pessoa com Deficiência); e XIV - outras prestações médico-periciais da carreira de Perito Médico Federal indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade. (BRASIL, 1988, Art. 10)

As finalidades essenciais são aquelas que justificam a criação do ente, por meio de lei. São as atividades próprias, principais a serem por ele desempenhadas.

Por seu turno, Marçal Justen Filho (2016) considera essencial o serviço público que não comporta interrupção, contudo, a posição do autor parece temerosa, porquanto é preciso cautela ao interpretar o preceito "finalidade essencial" a fim de não esvaziar a imunidade tributária que a Constituição assegura a certas situações.

Em outra vertente, vincula-se a essencialidade dos serviços públicos à sua divisibilidade, sendo esse delineamento, utilizado para atestar a possibilidade de sua remuneração direta pelos usuários, não se podendo dizer o mesmo no que se refere à sua essencialidade, pois a exemplo dos serviços de fornecimento de água, esgoto e energia elétrica, há perfeita divisibilidade, tanto que ensejam contraprestação individual. Considerá-los não essenciais vai de encontro a qualquer concepção moderna dessa terminologia (RIBEIRO, 2018).

Com efeito, a tarefa de definir o que seja serviço público com finalidade essencial encerra tamanha complexidade ao ponto de não se ter um consenso doutrinário e jurisprudencial.

Arrisca dizer, contudo, ser coerente a adoção do critério funcionalista de Floriano Azevedo (finalidade da coisa) conjugado com o critério legislativo (norma legal ou constitucional) - para definir o que seria "finalidades essenciais" e, evidentemente não retira a possibilidade de apreciar, dentro do momento e do contexto histórico, o reenquadramento de determinada atividade entregue ao regime concorrencial para designá-la como serviço público.

3.4.2 Da cobrança de tarifa como contraprestação do serviço e a correta aplicação do § 3º do Art. 150 da CF

Conforme dicção do Art. 145⁵⁰ da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas em razão do poder de polícia ou pela utilização, potencial ou efetiva, de serviços públicos específicos e divisíveis.

⁵⁰Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à

Primeiramente, com suporte nas lições de Licínia Rossi (2020, p. 214), não se pode confundir taxa com tarifa. Esta é adequada para remunerar serviços públicos econômicos, como aqueles executados pelas estatais, tais como energia, saneamento básico e transportes.

Quando o serviço é imposto de forma obrigatória aos administrados, deve ser remunerado por taxa, a qual é devida independentemente se o usuário utilizar ou não o serviço, bastando, para tanto, como se refere a Constituição, que o serviço seja posto à disposição (CARVALHO FILHO, 2019, p. 511).

Assim, é ilícito o ato administrativo que institui tarifa para remuneração do poder de polícia, pois segundo o Supremo Tribunal Federal, “o ato de inspecionar, de fiscalizar, é típico do exercício do poder de polícia da Administração e caracteriza, segundo o Art. 145, II, da Constituição Federal, fato gerador de taxa”⁵¹.

Diogo Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 584) acrescenta que a tarifa abrange um conceito fronteiro ao Direito Tributário e já houve dissensão em torno de sua natureza jurídica, que, para alguns, a tarifa seria um preço público, para outros, um preço quase público, e, por fim para outro grupo apenas um tributo *sui generis*.

Clarissa Paiva (2014), em sua dissertação de mestrado, faz interessante anotação no sentido de que a tarifa não seria tributo e nem preço privado, pois não se submete as normas de direito tributário, mas por outro lado, não detém a liberdade e a autonomia do preço privado, por isso se aproxima mais de um preço privado, ensejando a denominação de preço público.

Sem desmerecer o bom debate dos mais renomados doutrinadores, sob o ponto de vista do Direito Administrativo, como ramo do Direito voltado à realização do interesse público, a natureza da tarifa como sendo preço público sempre prevaleceu na jurisprudência⁵².

E, atualmente, esse debate perdeu relevância, tendo em vista a consolidação do entendimento de que as tarifas são exações privadas, não se confundindo com as

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos. (BRASIL, 1988, Art. 145).

⁵¹BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 2.247. Ministro Relator Ilmar Galvão. Dj 13/2/2000.

⁵²No mesmo sentido ver: DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p, 624. / MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p, 900.

taxas. Nesse sentido, a súmula 545 do Supremo Tribunal Federal dispõe que "preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

Estabelecida a distinção, define-se a tarifa como uma contraprestação contratual pela utilização do serviço. Ou conforme bem definido por Alexandre Mazza (2021, p. 1567), a "tarifa é uma contrapartida sem natureza tributária, mas de cunho privado-contratual".

Não restam dúvidas que a tarifa deve remunerar o serviço público utilizado pelo usuário, contudo, o STJ admite, em alguns casos, a cobrança de tarifa básica para custear disponibilização de serviços, ainda que o particular não o usufrua. Nesse sentido, a Súmula 356 do STJ dispõe: "É legítima a cobrança da tarifa básica pelo uso dos serviços de telefonia fixa".

Na linha de entendimento do STJ, tome-se o serviço telefônico, um típico serviço de utilidade pública, posto à disposição de usuários de suas vantagens e, nesse sentido, mesmo que se abstraísse o cômodo individual proporcionado, ainda assim, o serviço telefônico seria um serviço de inegável interesse coletivo e, por isso, a remuneração não vista atender apenas interesses econômicos de ordem individual e sim razões de interesse público (MOREIRA NETO, 2014, p. 584).

De toda forma, o artigo 175⁵³ da Constituição de 1988, remete à lei ordinária a incumbência de dispor sobre política tarifária, e conforme anotado por Maria Sylvania Zanella Di Pietro (2019), houve inovação em relação a Constituição de 1967, conforme detalha a autora:

Na Constituição de 1967, o artigo 167, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, exigia a fixação de tarifas que permitissem ao concessionário a justa remuneração do capital, o melhoramento e a expansão dos serviços e assegurassem o equilíbrio econômico e financeiro; a atual Constituição, no artigo 175, remete à lei a incumbência de dispor sobre "política tarifária". Assim, enquanto, pela Constituição anterior, era pela tarifa que se assegurava o equilíbrio econômico, pela atual nada impede que a lei adote critério diverso, possibilitando, por exemplo, a fixação de tarifas mais acessíveis ao usuário (preço político) e compensando, por outra forma, o concessionário; a Lei nº 8.987/95 previu, no artigo 11, a possibilidade de

⁵³Art. 175. 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. Parágrafo único. A lei disporá sobre: III - política tarifária. (BRASIL, 1988, Art. 175).

previsão de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas (DI PIETRO, 2019, p. 624).

Por outro lado, Rafael Carvalho Oliveira (2021, p. 372) defende que não há qualquer óbice constitucional à previsão de concessões sem pagamento de tarifa por parte do usuário, pois o Art. 175 da Constituição Federal, ao se referir à “política tarifária”, não pretendeu que a remuneração, na concessão, tivesse que ser efetivada, ainda que parcialmente, por tarifa. Embora Matheus Carvalho (2017, p. 87) defenda que haverá enriquecimento sem causa do particular que tiver garantida a manutenção da prestação do serviço público sem arcar com os custos dela decorrentes.

Conforme observa Diogo Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 584), a tarifa goza de uma situação singular no contrato de concessão, pois conjuga a natureza privada, e a natureza pública e deve ser administrada com o fim de atender, simultaneamente, às exigências do comércio e à capacidade contributiva dos usuários, devendo, pois, ser módicas.

A modicidade das tarifas é princípio atinente ao tema em estudo, determinando que as tarifas cobradas para os usuários dos serviços sejam as mais baixas possíveis, a fim de manter a prestação do serviço à maior parte da coletividade, uma vez que a cobrança exorbitante restringiria a fruição a determinados segmentos da população (CARVALHO, 2017, p. 636).

Certo é também que em respeito ao princípio da continuidade⁵⁴, a atividade deve ser ininterrupta, pois determinadas necessidades do povo são inadiáveis, a exemplo dos serviços de fornecimento de água, transporte público, iluminação pública e segurança pública, bem como fornecimento de energia elétrica à população em geral (CARVALHO, 2017, p. 85).

A remuneração, portanto, conforme ensinamento de Diogo Moreira Neto (2014, p. 584), não visa a atender apenas a considerações econômicas de ordem particular, como o pagamento do serviço singularmente prestado, mas razões de amplo

⁵⁴Tal princípio está expressamente regulamentado, no Art. 6º, §1º, da Lei 8.987/95, como necessário para que a atividade administrativa seja considerada adequada em sua execução. Segundo Mateus Carvalho (2017, p. 85), para os estudiosos da matéria, este princípio se encontra, ainda, implícito no texto constitucional, em razão do dever de prestação de serviços de forma adequada às necessidades coletivas.

interesse público, como, entre outras, a manutenção, o aperfeiçoamento e a extensão dos serviços, a generalização de sua utilização e o aperfeiçoamento da rede de comunicação à disposição da sociedade.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 752), esclarece que compete ao Estado assegurar da melhor forma possível a satisfação dos usuários, ainda que com isso agrave a situação do concessionário e fique contratualmente obrigado ao dever de manter o equilíbrio econômico que ajustou.

Assim, a correta interpretação do artigo 173 da Constituição Federal pressupõe que a prestação de serviços públicos, ainda que remunerados por meio de tarifas, encontra-se fora do domínio da atividade econômica, pois o dispositivo constitucional ao tratar das hipóteses de atuação do Estado em atividades econômicas, cinge-se apenas à atividade econômica em sentido estrito (SCHOUERI, 2021, p. 471).

Segundo o Art. 175, III, da Constituição, a política tarifária deverá ser política, ou seja, não será orientada unicamente pelo viés econômico, de modo que não poderão ser considerados apenas determinados aspectos, como cobertura de custos, remuneração da concessionária e aperfeiçoamento e expansão dos serviços, mas também como se deverá garantir “a máxima generalidade possível de cobertura, um custo acessível e a harmonização de todos os interesses econômicos e sociais em jogo” (MOREIRA NETO, 2014, 570).

Importante a observação de Carrazza (2004, p. 32), no sentido de que a empresa estatal não tem autonomia para estabelecer livremente o valor da contraprestação e, por isso, a contraprestação pode se revelar inadequada, já que em decorrência do princípio da continuidade, o serviço deverá ser prestado ainda que o pagamento não seja suficiente para estabelecer o equilíbrio econômico-financeiro da delegatária.

Assim, nas palavras de Humberto Ávila, “o serviço público não é prestado em razão de uma contraprestação proporcional e futura, mas em virtude de estar previsto em lei, mesmo quando não puder ser atingido um equilíbrio financeiro” (ÁVILA, 2006, p. 223).

O prestador de serviço público, mesmo que esteja sob a égide de um contrato de concessão, não detém autonomia para impor o valor da tarifa, ao contrário das empresas estritamente privadas, haja vista que prevalece o regime jurídico administrativo, o que torna inafastável algumas restrições (PAIVA, 2014).

Não parece divergir o entendimento de Humberto Ávila (2006, p. 225). É dele a observação de que “a ideia de ‘contraprestação’ implica uma atuação livre, em condições de mercado; no setor público, não há ‘contraprestação adequada’ quando os valores não são livremente pactuados”.

Nesse sentido, percebe-se a sensibilidade do § 3º do Art. 150 da CF, que pressupõe que a imunidade recíproca não alcança serviços “*em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*”. Nesse caso, se houver interpretação literal do dispositivo, os serviços de saneamento básico, por exemplo, poderiam ser tributados pelos Municípios.

Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 464) pondera que o § 3º propõe a distinção a partir do regime jurídico a que se sujeita a atividade, assim se ela está sujeita ao regime jurídico próprio dos empreendimentos privados, então não haverá imunidade, sobretudo se houver cobrança de preço ou tarifa.

A despeito da vedação do § 3º do Art. 150 da CF, não é esse o sentido que se deva conferir pois, conforme raciocínio de Carrazza (2004, p. 35), as empresas estatais quando prestam serviços públicos, não se sujeita a vedação constitucional, ainda que haja pagamento de tarifas pelo usuário, isso porque, quando a atividade pública está sob a guarda do Art. 175 da CF⁵⁵, a empresa estatal revela-se como *longa mauns* do poder delegante, sendo, portanto, alcançada pelo princípio da imunidade recíproca.

Lucínia Rossi (2020, p. 595), anota que o Estado assume a prestação do serviço como dever seu, porém não precisa prestá-lo com suas próprias mãos de forma direta, pode delegar, sendo o regime desse serviço total ou parcialmente público.

Além disso, as estatais, não são livres para fixar os valores das tarifas, e a jurisprudência parece ter-se firmado no sentido de que a cobrança de tarifas por serviços públicos não impede o gozo da imunidade.

⁵⁵ Art. 175. 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. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado. (BRASIL, 1988, Art. 175)

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal confirmou⁵⁶, por unanimidade, no tema de repercussão geral 1.140⁵⁷, o entendimento de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, delegatárias de serviços públicos essenciais, são beneficiárias de imunidade tributária recíproca, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.

No tema de repercussão geral 1.140 que tratou sobre a imunidade tributária recíproca da Companhia do Metropolitano de São Paulo (Metrô-SP) relativa ao pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Ministro Luiz Fux, relator do recurso, entendeu que o Metrô/SP ainda que explore o serviço público essencial de transporte público de passageiros mediante o pagamento de tarifa, tem direito à imunidade recíproca.

Outro ponto relevante diz respeito ao fato de que a remuneração por tarifa tem perdido força como a forma principal ou única de remuneração das estatais, pois outras fontes de receitas podem ser estabelecidas conforme previsão do artigo 11 da Lei nº 8.987/95⁵⁸.

Assim, conforme prevê a Lei, as tarifas constituem-se, de regra, remuneração básica, já que as *"provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados"* tem por finalidade favorecer a modicidade das tarifas e a continuidade do serviço.

Esse movimento de procura de novas fontes alternativas pelas Estatais vem crescendo, segundo Rafael Carvalho Rezende Oliveira (2021, p. 339), desde a década de 90, na era da desestatização, quando após o Estado conceder à particulares determinados serviços públicos, que se revelavam como "atrativos",

⁵⁶ Nesse sentido, anoto os seguintes precedentes, entre outros: RE 253.472/SP, relator para o acórdão Min. Joaquim Barbosa; AI 551.556-AgR/SP e RE 580.264/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 462.704-AgR/SP, Rel. Min. Luiz Fux; RE 647.881-AgR/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 631.309-AgR/SP, Rel. Min. Ayres Britto; RE 265.7489-ED-ED/SP, Rel. Min. Celso de Mello; AC 1.851-QO/RO, Rel. Min. Ellen Gracie; RE 407.099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso; RE 364.412-AgR/BA e AC 1.549-MC-QO/RO, Rel. Min. Celso de Mello; RE 482.814-AgR/SC, RICARDO LEWANDOWSKI, ARE 816.120, RICARDO LEWANDOWSKI. RE 918.700, Rel. Min. Roberto Barroso.

⁵⁷BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 132.0054/SP. Tema de Repercussão Geral 1140. Ministro Presidente Luiz Fux. Dj 14/05/2021.

⁵⁸"Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no Art. 17 desta Lei". (BRASIL, 1988, Art. 11)

permaneceu na obrigação de dar continuidade à serviços sem fontes de sustentabilidade.

Em outras palavras, embora se tenha a cobrança de tarifas diretamente dos usuários, como remuneração correspondente aos serviços prestados, Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 753) diz que não se exclui a possibilidade de que sejam também previstas outras fontes de recursos para compor a remuneração.

Inclusive, no entender de Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 753), as fontes alternativas é uma decorrência do princípio da modicidade, e cujo objetivo é de favorecer o acesso dos serviços aos usuários de modo a não onerá-los excessivamente.

Conclui-se assim esse tópico, com destaque para a necessidade de compreender e interpretar corretamente o § 3º do Art. 150 da CF, pois para além da cobrança de tarifa não desnaturar a natureza jurídica do serviço público, ela viabiliza a manutenção e continuidade do serviço público.

3.4.3 Do serviço público instituído por monopólio através da CF/88

José dos Santos Carvalho Filho (2019, p. 1306) explica que Monopólio, na expressão pura da palavra, “significa a exploração exclusiva de um negócio, em decorrência da concessão de um privilégio”. O conceito de monopólio também pode ser definido “quando ainda que haja concorrentes, certa empresa ou mesmo grupo empresarial controla quase por completo a produção e as vendas de um determinado produto ou serviço” (LIMA, 2016).

O monopólio privado é absolutamente vedado pela Constituição, porque permite a dominação do mercado e a eliminação da concorrência, fatores que espelham abuso do poder econômico (CARVALHO FILHO, 2019, p. 1306).

Por outro lado, o Monopólio Estatal, conforme explica Diogo de Figueiredo Moreira, é a intervenção do Estado na economia, com supressão da concorrência da iniciativa privada em determinado setor, que assim passa à atuação exclusiva do Poder Público (MOREIRA NETO, 2014, p. 625). Diz respeito à excepcionalidade intervenção do Estado dentro de determinado setor da economia.

Assim, ao passo que o monopólio privado tem intento lucrativo e interesse privado, o monopólio estatal tem por escopo a proteção do interesse público. “A exclusividade de atuação do Estado em determinado do setor econômico tem caráter protetivo, e não lucrativo, e por esse motivo tem abrigo constitucional” (CARVALHO FILHO, 2019, p. 1306).

Alexandre Mazza (2021, p. 1164) destaca que as atividades econômicas sob monopólio não são serviços públicos pois tais atividades não denotam uma prestação singular aos usuários, embora também não sejam atividades econômicas em sentido estrito, já que seu exercício é vedado a iniciativa privada.

No mesmo raciocínio, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2014, p. 830), no sentido de que:

as atividades monopolizadas não se confundem com serviços públicos, constituem-se, também elas, em "serviços governamentais", sujeitos, pois, às regras do Direito Privado. Correspondem, pura e simplesmente, a atividades econômicas subtraídas do âmbito da livre iniciativa. As pessoas que o Estado criar para desenvolver estas atividades não serão prestadoras de serviço público (MELLO, 2014, p. 830).

Carvalho Filho (2019, p. 1306) distingue ainda monopólio e privilégio. Monopólio diz ser o fato econômico que concede a determinado sujeito a exploração de atividade econômica, mas nem sempre o titular do monopólio explora a atividade. Por outro lado, o privilégio é a delegação do direito de explorar a atividade econômica a outra entidade. Assim, só quem tem o monopólio tem competência para conceder privilégio.

Ademais, o monopólio se distingue do instituto afim do exclusivo, largamente empregado em serviços públicos, pois aquela modalidade importa na vedação de toda atividade concorrente, em caráter genérico e ilimitado, enquanto que essa outra “modalidade exclui apenas a concorrência na mesma área e de uma idêntica espécie de atividade específica e limitada, podendo ser, portanto, delegada ou apenas autorizada quando não tiver escala empresarial” (SILVA; ARAÚJO, 2016).

Em verdade, a exclusividade decorre de caráter estratégico do Governo como acontece com a emissão de papel-moeda, desempenhada em caráter exclusivo pela Casa da Moeda do Brasil, em decorrências das peculiaridades do serviço (RIBEIRO, 2018).

O serviço público de abastecimento de água, por exemplo, é um serviço exclusivo: específico e limitado, em geral de competência municipal, mas não excludente da captação privada de água para consumo próprio, vedando-se apenas a exploração econômica concorrente (SILVA; ARAÚJO, 2016).

Conforme Art. 177 da CF/88⁵⁹, o monopólio estatal, originalmente, incide sobre três atividades energéticas: petróleo, gás natural e minério ou minerais nucleares.

O monopólio da União acerca do petróleo, instituído pela Constituição de 1988, teve sua execução flexibilizada pela Emenda Constitucional n.º 9/1995, conforme a redação do Art. 177, § 1.º, que a autorizou a contratar com empresas estatais ou privadas a execução das atividades arroladas nos incisos I a IV, observadas as condições infraconstitucionalmente preconizadas, que são as atualmente constantes da Lei n.º 9.478/97.

Renata Albuquerque Lima, Lívyia Maria Vaz Cordeiro e Jakson Lima Rocha (2016), em estudo sobre o monopólio estatal e mercado concorrencial, defendem que a EC n.º 09/95 não tirou o controle estatal do Petróleo e sim apenas expandiu sua atuação.

Nesse mesmo sentido, o Ministro Marco Aurélio, no voto da ADI 3.366-DF/2005⁶⁰, afirmou:

Essa nova modalidade operacional longe fica de implicar quebra. A execução das atividades sim, em vez de se realizar de forma direta, agora pode ser implementada indiretamente, por meio de empresas diversas e de capital integralmente privado. As atividades sujeitas ao regime de monopólio continuam submetidas à titularidade, à jurisdição e ao controle do Estado. Isso significa que, terminada a fase de pesquisa e exploração, uma vez descoberto o campo, a contratante já prestou o serviço para o qual foi

⁵⁹Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; (Vide Emenda Constitucional n.º 9, de 1995) II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do Art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 49, de 2006) § 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei". (BRASIL, 1988, Art. 177)

⁶⁰BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3366/DF. Ministro Relator Carlos Britto. Dj 02/03/2007.

contratada, podendo retirar-se da área ou nela continuar, sem a perda, pela União, da propriedade alcançada (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2007).

Da mesma forma que ocorreu com o Petróleo, a EC nº 49/06, flexibilizou o monopólio concernente à pesquisa e comercialização de minérios e minerais nucleares, bem como seus derivados, passando a admitir a produção, comercialização e utilização de radioisótopos através da iniciativa privada sob o regime de permissão.

A doutrina majoritária diz que há monopólio estatal igualmente nos casos previstos nos incisos VII, X, XI e XII do Art. 21 da CF/88, quais sejam, emissão de moeda, serviço postal, correio aéreo nacional e exploração do serviço de telecomunicações.

Contudo, parece não ter sido essa a vontade do Constituinte, pois, se quisesse instituir monopólio para tais serviços, teria arrolado no Art. 177 da CF. Assim, não é precipitado afirmar que, atualmente, não há nenhuma atividade econômica que esteja sob o monopólio estatal.

E nessa premissa, não havendo previsão na Constituição Federal/88 de execução da atividade de emissão de moeda, serviço postal e correio aéreo nacional sob o regime de monopólio, não pode o Judiciário substituir a vontade do constituinte para conceder a extensão da imunidade sob esse pretexto. No capítulo 3 será tratado caso a caso acerca do enfrentamento dessa questão pelo STF.

Certo é que a Constituição Federal limita a atividade empresarial econômica do Estado a três hipóteses, segundo Moreira Neto (2014, p. 623): a) no caso de monopólio estatal; b) nos casos imperativos de segurança nacional, definidos em lei; e c) nos de relevante interesse coletivo, definido em lei.

Assim, conforme defende Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2014, p. 624), a exploração econômica direta pelo Estado é, em princípio, inconstitucional, ressalvadas, apenas, a prestação de serviço público e a execução de atividades monopolizadas, desde que a entidade política seja constitucionalmente competente para a instituição de cada uma, e o desempenho estatal da atividade econômica se mostre necessário ao atendimento de imperativos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo.

Conforme observa Luís Roberto Barroso (2018, p. 443), a Constituição de 1988 “não atribuiu competência ao legislador federal para criar monopólios públicos. No regime da Carta de 1967/69, o Art. 163 previa expressamente”:

São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais (BRASIL, 1967, Art. 163).

Diante da ausência de dispositivo correlato na CF/88, a doutrina é pacífica no sentido de ser inviável estabelecer novos monopólios por lei, somente podendo manter, se o caso, os que foram previstos expressamente pelo texto constitucional (BARRASO, 2018, p. 443). A indevida instituição de monopólio afeta os princípios da livre concorrência e livre iniciativa.

O tema da livre concorrência faz parecer, inicialmente, à ideia de incompatibilidade de aplicação das imunidades às situações em que há atuação no Domínio Econômico. Traçada a divisão entre Domínio Econômico, onde prevalece a concorrência, e, de outro, o setor público, cabe indagar: “há espaço para cogitar a concorrência entre os agentes fora do Domínio Econômico” (SCHOUERI, 2021, p. 454)?

Schoueri diz que a resposta parece ser afirmativa, ilustrando, para tanto com o caso do setor (público) aéreo, onde, no passado, atuavam uma empresa pertencente ao Estado de São Paulo e outras empresas privadas, caracterizando evidente concorrência. Obviamente o consumidor leva em consideração a menor tarifa, quando escolhe entre os serviços que lhe são oferecidos, seja por empresas públicas, seja por empresas privadas.

A concorrência, no setor público, difere daquela que prevalece no Domínio Econômico, pois embora tenham fundamentos em comum, no último busca a valorização da livre-iniciativa e da livre-concorrência como ditames da existência digna e justiça social, o que não quer dizer que fora do domínio econômico não se conduza ao mesmo raciocínio. A diferença é que no setor público se busca o provimento de bens e serviços essenciais através do desempenho por particulares (SCHOUERI, 2021, p. 454).

Por outro lado, Joaquim Barbosa⁶¹ já havia enfatizado a importância de a “atividade protegida pela imunidade não poder justificar a colocação dos princípios da livre-iniciativa e da concorrência em segundo plano, em toda e qualquer hipótese”.

Em posição contrária, dir-se-á que o sopesamento entre o interesse do Estado (recursos imunes) e a livre concorrência foi feito, no caso, pelo próprio constituinte, cuja decisão se há de atacar. Aplica-se a lição de Humberto Ávila (2011, p. 90), que argutamente contraria voz corrente para afirmar ser mais grave descumprir uma regra que um princípio, já que as regras implicam decisão do legislador, oferecendo, ele mesmo, solução para o conflito que antecipou.

Certo é que tem ocorrido uma parcial flexibilização de serviços públicos no âmbito legislativo e pretende-se extinguir os monopólios estatais e introduzir a ideia de concorrência na prestação de serviços públicos (DI PIETRO, 2019, p. 294).

Isso decorre da ideia de que a exploração das atividades econômica compete, em regra, à iniciativa privada e, assim, a hipótese consagrada no artigo 173 é medida excepcional.

A imunidade se apoia em diversos fundamentos e, por isso revela-se importante demarcar seu limite (SCHOUERI, 2021, p. 451), pois a limitação do poder de tributar deve operar de maneira que não incida em privilégios indevidos em detrimento da livre concorrência da economia.

Destarte, se a própria Constituição demarcou os limites na atuação do Estado, pressupõe que o Estado não possa exercer atividades econômicas e, se fizer, que se submeta às mesmas normas da iniciativa privada, no caso de não se comprovar que a finalidade da atuação interventiva do Estado é a persecução do interesse público.

Das premissas explanadas acima, é possível afirmar que atualmente não há nenhuma atividade sob exclusivo monopólio estatal. E ainda que tal instituto se sustentasse no cenário atual, a simples afirmação no sentido de que determinado serviço se encontra ancorado sob o monopólio estatal não é suficiente para garantir a desoneração tributária. No caso, o constituinte decidiu, ele mesmo, por afastar a imunidade em caso de atuação no Domínio Econômico, impedindo daí, considerações diversas.

⁶¹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR, Ministro Relator Joaquim Barbosa. DJ 28/02/2013.

3.4.4 A composição societária e ausência de intuito lucrativo

O ponto central desse tópico refere-se a possibilidade de desqualificar o gozo da imunidade constitucional recíproca sob o fundamento unicamente da composição societária e distribuição de lucros pela estatal.

Destaca Celso Bandeira de Mello (2014, p. 192) que, ao contrário da definição trazida no Art. 5º, II do Decreto-lei 200, as estatais não são apenas as que se constituírem de capital exclusivamente público.

Na mesma linha de raciocínio, Di Pietro (2019, p. 999) afirma que embora se mantenha a ideia de que toda sociedade de economia mista tenha que ser majoritária, ou seja, o seu controle acionário é prevalentemente público, não impede, por si só, que o poder público participe de empresas privadas como sócio minoritário. Essa possibilidade já constava do artigo 37, XX, da Constituição Federal e está prevista no artigo 2º, § 2º, da Lei nº 13.303/16.

Segundo a autora, nesse caso, a participação depende de autorização legislativa e só pode dar-se em empresas privadas cujo objeto social esteja relacionado ao do Poder Público, pois participação da pessoa jurídica de direito público não transforma a entidade em sociedade de economia mista. Ela continua com a sua natureza de empresa privada.

Conforme bem enfatizado por Luís Antônio Siqueira Ribeiro (2018), em sua dissertação de mestrado, esse cenário traduz a complexidade acerca da imunidade recíproca das entidades estatais, em que seu caráter dúplice predomina não só nas atividades por elas desenvolvidas mais também na composição societária (aspecto subjetivo).

O Ministro Joaquim Barbosa, por ocasião do julgamento do RE 253.472/SP⁶², destacou que a participação privada no quadro societário deve ser relevante para afastar a desoneração tributária, posto que o fato de ter, minoritariamente, alguns sócios privados não afasta o caráter público, sobretudo se mantida a relevância instrumental estatal.

Ademais, o Ministro enfatizou que “não havendo intuito primordial de auferir vantagem econômica para simples aumento patrimonial da União, não se vislumbra

⁶²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 253.472. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 01/02/2011.

violação do dever fundamental de pagar tributos e de custeio dos demais entes federados”.

O Ministro complementou ainda que cabe à autoridade fiscal avaliar se o serviço ou patrimônio atende ao interesse público ou à geração de riqueza de interesse privado, pois o lançamento por ofício é uma ferramenta eficiente para indicar se o imóvel é utilizado no interesse particular, de modo integral ou em fração ideal.

Certo é que as sociedades de economia mista foram previstas pela legislação com aporte de capital privado, entretanto se o Poder Público optou por delegar o serviço à uma estatal com natureza privada é porque necessita do recurso privado para subsidiar serviços com finalidade pública. E esse fator não se mostra totalmente suficiente para afastar a imunidade recíproca.

Contudo, Marçal Justen Filho (2016, p. 149) afirma que não incide o regime de direito público para as sociedades de economia mista, inclusive aquelas que se dediquem à prestação de serviço público, pelo fato dessa estatal apresentar necessariamente a forma de sociedade anônima e seu capital encontrar-se, em princípio, dividido entre o Estado e a iniciativa privada.

Convém recordar, das lições trazidas por Barros Monteiro (1987, p. 184), que o STF, por vários anos, pronunciava-se contrário ao reconhecimento da imunidade tributária das sociedades de economia mista, em razão da incompatibilidade da duplicidade do capital com a natureza patrimonial do Poder Público.

Contudo, o entendimento do Supremo Tribunal Federal tem sofrido alteração, conforme observa por ocasião do julgamento da Ação Civil Originária 2.149/DF⁶³, em

⁶³ Ementa: AGRAVO INTERNO NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ART. 150, VI, 'A', DA CRFB/88. NATUREZA PÚBLICA DOS SERVIÇOS DE ÁGUA E SANEAMENTO PRESTADOS POR SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ESTADUAL. PARTICIPAÇÃO PÚBLICA CORRESPONDENTE A 99,9996% DO CAPITAL SOCIAL. SERVIÇO PRESTADO DE MANEIRA EXCLUSIVA E NÃO CONCORRENCIAL. IRRELEVÂNCIA DO CAPITAL PRIVADO PARTICIPANTE DA COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DA AUTORA. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ALCANÇA AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A imunidade tributária recíproca (Art. 150, VI, 'a', da CRFB/88) é extensível às empresas públicas e às sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, notadamente quando prestados com cunho essencial e exclusivo. 2. In casu, trata-se de sociedade de economia mista que executa serviço público de modo exclusivo, com capital social fechado e quase que integralmente titularizado pelo Estado do Ceará (99,9996%), sem indicação de qualquer risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, mercê da ausência de comprovação de que a COGERH concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (ACO 2149 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 29/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-238 DIVULG 18-10-2017 PUBLIC 19-10-2017) BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 2149/DF. Ministro Relator

que a Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos - COGERH, é alcançada pela imunidade tributária recíproca, pois apesar de instituída como sociedade de economia mista a estatal executa serviço público de modo exclusivo, com capital fechado, sendo o percentual de participação estatal no capital social da empresa de 99,9996%. O Supremo entendeu pela inexistência de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre iniciativa, em razão da inexistência de comprovação de que a COGERH concorra com diferentes entidades no campo de sua atuação.

Assim, na ocasião do julgamento do alcance da imunidade tributária à COGERH, o Supremo entendeu que no caso da estatal a participação privada (1%) não era significativa, além do que não havia exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (Art. 150 § 3º, da CF/88), de modo que não se caracterizava eventual natureza econômica ou lucrativa dos serviços prestados.

No caso citado, nota-se que a Suprema Corte concedeu a imunidade tributária, embora a estatal tenha natureza privada e participação de particulares na composição societária, porquanto atendidos os requisitos citados acima.

No julgamento da ACO 1460/SC, caso da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN⁶⁴, há interessante situação em que para se alcançar o capital

Luiz Fux. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313046573&ext=.pdf>. Acesso em: 26/10/21.

⁶⁴ EMENTA Agravo regimental em ação cível originária. Julgamento monocrático. Alegado error in procedendo e violação da ampla defesa. Não ocorrência. Previsão regimental. Imunidade tributária recíproca. Artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal. Sociedade de economia mista. Companhia Catarinense de águas e Saneamento (CASAN). Não preenchimento dos parâmetros traçados por esta Corte para a extensão da imunidade tributária recíproca. Precedente. Agravo não provido. 1. Não há error in procedendo ou violação da ampla defesa por alegada afronta ao Regimento Interno do STF, em seus arts. 250 (que prevê julgamento colegiado para as ações cíveis originárias) e 251 (que dispõe sobre a concessão de palavra às partes e ao PGR na sessão de julgamento), uma vez que esta Corte admite a possibilidade de o relator decidir, monocraticamente, pretensão sobre a qual a jurisprudência da Corte já tenha se posicionado, nos termos do Art. 21, § 1º, do RISTF. Precedentes. 2. A Corte já firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, observados os seguintes parâmetros: a) a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado; b) 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; e c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Precedentes: RE nº 253.472/SP, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/2/11 e ACO 2243/DF, decisão monocrática, Relator Min. Dias Toffoli, DJe de 25/10/13. 3. A Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) é sociedade de economia mista prestadora de serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto. Não obstante, a análise do estatuto social, da composição e do controle acionário da companhia revelam o não

majoritário é necessário somar a participação do ente federativo com a de outros três entes da Administração Pública do Estado⁶⁵.

Por ocasião do julgamento, o STF entendeu que a desoneração tributária à sociedade de economia, que simultaneamente presta serviço público e desempenha atividade econômica com intuito lucrativo, privilegiaria particulares que tem participação no capital social, o que resultaria em inafastável risco ao equilíbrio concorrencial e à livre iniciativa, o que não é permitido segundo o, já citado, “teste constitucional de três estágios”.

Nesse caso a desoneração foi afastada, em razão da composição societária das demais entidades, pois a concessão de imunidade à sociedade de economia mista não pode ter o condão de gerar benefícios a empresas (ainda que administração indireta) que participem de seu capital social, mas ostentem escopo lucrativo ou desempenhem atividade econômica, sob pena de desvirtuamento da finalidade da garantia constitucional.

Importante ainda abordar outro ponto relevante que diz respeito à alteração da composição societária. O Supremo⁶⁶ já entendeu ser irrelevante o fato de a sociedade de economia mista compreender a possibilidade de alteração do regime jurídico e ainda esclareceu que reconhecer o direito à imunidade tributária recíproca a certas sociedades de economia mista não implica, necessariamente, a alteração de sua condição de empresas privadas, porquanto na situação posta à apreciação há apenas direito ao pretendido reenquadramento.

preenchimento dos parâmetros traçados por esta Corte para a extensão da imunidade tributária recíproca no RE nº 253.472/SP (Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/2/11). 4. A pretendida desoneração tributária pela CASAN – que, a despeito de prestar serviço público, desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, gerando risco de quebra do equilíbrio concorrencial e da livre iniciativa, o que não se pode admitir, sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional. 5. Agravo regimental não provido. (ACO 1460 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015)BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 1460/SC. Ministro Relator Dias Toffoli. Dj 11/12/2015.

⁶⁵A CELESC – Centrais Elétricas de Santa Catarina - conta com apenas 20,04% do seu capital social sob poder do Estado, sendo seu segundo maior acionista a PREVI (14,46%) e o terceiro a TARPON (13,43%), ambas entidades privadas, detentoras de investimentos diversos, com intuito lucrativo (informações retiradas de seu sítio eletrônico: <http://novoportaleleesc.com.br/portal/>).

⁶⁶BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 2243/DF. Ministro Relator Dias Toffoli. Dj 17/03/2016.

Não se pode olvidar que as estatais, em busca de constante eficiência, submetam-se a constantes transformações em seu capital social e regime jurídico e, assim, o direito à desoneração deve se ater ao momento pelo qual foi submetido à apreciação.

Em outras palavras, uma declaração não implica a outra, e aquelas sociedades de economia mista, em que se reconheceu a desoneração tributária, permanecem, em princípio (ou seja, até que se dê reconhecimento em campo diverso), submetidas para os demais fins ao regime jurídico que lhes é próprio⁶⁷.

Essa conclusão tem, na realidade, alcance mais amplo, pois, segundo Maria Zanella Di Pietro (2019, p. 1002), a todas as sociedades em que o Estado tenha participação acionária, sem, no entanto, a natureza de sociedade de economia mista, não se aplicam as normas constitucionais, legais ou regulamentares referentes a esta última entidade, a menos que sejam abrangidas expressamente. É o caso do capítulo da Lei das Sociedades por Ações concernente às sociedades de economia mista. É o caso também de dispositivos da Constituição Federal, que deixaram clara a intenção do legislador de submetê-las, sob vários aspectos, às mesmas normas aplicadas às empresas públicas e sociedades de economia mista (por exemplo, Arts. 37, XVII, 71, II, 173, § 1º).

Ademais, pode ocorrer de determinada estatal efetive a redução da participação de particulares em sua composição societária para afastar o interesse lucrativo, ao passo que também é possível eventual substituição de determinado sujeito de direito que estivesse causando desequilíbrio em seus propósitos. (RIBEIRO, 2018).

Nesse cenário que determinada estatal reduza o capital de particulares para então tornar o Poder Público sócio majoritário e fique demonstrada a ausência de intuito lucrativo, resulta em inafastável alcance do benefício da imunidade, a teor das decisões do Supremo sobre a questão.

Por outro lado, para além dos desdobramentos do quadro societário, a Suprema Corte reiteradamente enfatizou que o benefício somente seria alcançado para aquelas estatais que não distribuíssem dividendos a particulares.

⁶⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 2243/DF. Ministro Relator Dias Toffoli. Dj 17/03/2016.

Nessa mesma linha de raciocínio, Marçal Justen Filho (2016, p. 140) defende “que se o Estado recorrer aos particulares para captar recursos para a exploração de uma atividade empresarial, acenando com o retorno dos lucros, ser-lhe-á vedado ignorar os interesses de particulares os quais se associou” E, por isso, complementa o Autor que a atuação estatal deve ser norteadada por sua natureza funcional e coletiva, sem embargo da possibilidade da busca pelo lucro, pois a sua ausência conduz a ampliação de investimentos públicos, um serviço deficitário e desequilíbrio do mercado.

Por outro lado, na medida em que demonstram possuir recursos suficientes não só para desempenhar seus propósitos públicos como também para remunerar seus sócios, há inequívoca capacidade contributiva (RIBEIRO, 2018). Isso porque, conforme esclarece Marçal Justen Filho (2016, p. 140), a lucratividade da entidade estatal tem de ser compatível com sua natureza funcional.

Segundo Luciano Amaro (2016, p. 112), “quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador não tenha fim de lucro para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos na sua atuação”. A Estatal pode auferir renda, o que é vedado é a distribuição à particulares, não sendo obstáculo ainda a aplicação, no setor público, das disponibilidades de caixa.

Complementa Luciano Amaro (2016) que o superávit não é lucro e explica:

Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruística). A falta de clareza na visão desse problema (apesar de ter sido adequadamente regulado pelo CTN) gerou uma série de discussões sobre se a atuação da entidade imune teria de ser gratuita, ou sobre a possibilidade de ela auferir receita de aplicação financeiras. É claro que – como instrumento de justiça distributiva – ela pode e, frequentemente, deve cobrar por serviços ou bens que forneça, e deve aplicar sobras de caixa; o importante é que todo o resultado aí apurado reverta em investimento ou custeio para que a entidade continue cumprindo seu objetivo institucional (AMARO, 2016, p. 112).

O Superávit muitas vezes é necessário para a expansão dos serviços e, conforme observa Luciano Amaro (2016, p. 163), “as atividades econômicas do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimento são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica”.

A Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN, fez interessante defesa, por ocasião da ACO 1460/SC⁶⁸, em que sustentou que a possibilidade de divisão de lucros não altera o alcance da imunidade tributária recíproca, pois se há lucro líquido para dividir, é porque houve boa gestão financeira, não podendo essa eficiência ser punida com o tolhimento da prerrogativa prevista na Constituição Federal, que exoneraria expressamente a sociedade de economia mista prestadora de serviço público essencial do recolhimento de impostos sobre a renda.

A argumentação da CASAN tem suporte no subsídio cruzado⁶⁹, ao defender que, na qualidade de prestadora de serviço público essencial e suprindo carências e falhas do mercado, em especial dos sistemas deficitários, com base na técnica do subsídio cruzado, viabilizaria a gestão do saneamento dos municípios não atraentes para a iniciativa privada.

Cabe observar ainda que a previsão expressa em estatuto social de previsão de obtenção de lucros não se mostra determinante para afastar a desoneração tributária, cabendo a análise do caso concreto.

Essas questões revelam-se como de suma importância para análise da imunidade, uma vez que a teor do Art. 150, § 3º, da CF, a salvaguarda do direito não se presta para a proteção do aumento patrimonial relacionado com exploração de atividades econômicas ou lucrativas.

Da análise das premissas acerca da questão, se diz que se há proporcionalidade entre a imunidade tributária recíproca e os recursos obtidos, não há motivo para afastar o benefício.

⁶⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 1460/SC. Ministro Relator Dias Toffoli. Dj 11/12/2015.

⁶⁹“A Carta de 1988 não poupou uso do termo “subsídio”, mencionando-o nas mais variadas perspectivas ora como remuneração de ocupante de cargos públicos, ora como aporte governamental, ora como subvenção social. Nesse contexto apresentado pela Carta de 1988 o subsídio cruzado é instrumento de política econômica, regulado pelas normas constantes no capítulo da Tributação e do Orçamento, se apresentando como verdadeiro aporte governamental. Sendo espécie de apoio econômico de origem governamental, integrante do orçamento público, ora é visto como despesa ora como receita o que irá depender de que lado esse instrumento econômico está sendo analisado, sob qual perspectiva se de quem se beneficia diretamente do subsídio ou de quem arca com ele”. (CÂMARA; FRANÇA, 2014).

4 APLICAÇÃO DO ART. 150, §§ 2º E 3º À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF

4.1 Entendimento do Supremo Tribunal Federal em casos concretos

O presente capítulo se dedicará a análise dos contornos do entendimento do Supremo Tribunal Federal nos casos em que surgiram divergências acerca dos critérios para alcance da imunidade tributária recíproca, em face da natureza dúplice cada vez mais evidente das Estatais e a dificuldade em equacionar a dicotomia entre "serviços públicos" *versus* "atividade econômica".

A apreciação do alcance da imunidade recíproca sob o aspecto da exploração de atividade econômica por estatais que também prestam serviços públicos tem ganhado grandes contornos, sobretudo após o julgamento do STF que concedeu amplitude à imunidade da Empresa de Correios e Telégrafos - ECT, tendo esse julgamento despertado interesse de outras empresas estatais, caracterizadas com o mesmo regime dos Correios, a provocar o Judiciário em busca de benefício semelhante.

O Recurso Extraordinário 253.472/SP, julgado em 2010, representou um dos *leading case* das controvérsias em torno da imunidade recíproca às estatais, haja vista que o Supremo Tribunal Federal tinha o entendimento consolidado de que Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que explorassem atividade econômica não poderiam se valer das prerrogativas fiscais não extensíveis ao setor privado.

Contudo, no caso dos Correios, o STF ampliou o seu entendimento ao julgar o RE 601.392/PR para sedimentar que a imunidade recíproca abarcaria todas as atividades exercidas pela ECT, sejam elas em regime público, sejam em regime concorrencial.

Assim, em razão da grande controvérsia em torno da caracterização do que seria serviço público e o alcance da imunidade, diversas Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista vêm buscando entendimento similar ao proferido à ECT.

Em meio à discussão, as questões que representam relevância na análise dos casos concretos referem-se ao regime jurídico, instituição de monopólio estatal previsto na Constituição Federal, a natureza da atividade desenvolvida, cobrança de

tarifa, além da composição societária e intuito lucrativo, conforme analisado no capítulo 2 do presente trabalho.

Estabelecidas as questões de grande enfrentamento pelo Judiciário acerca da desoneração tributária, propõe-se uma reflexão sobre a possibilidade de o STF definir qual o alcance da imunidade tributária recíproca acerca de determinada estatal.

Conforme já citado neste trabalho, Baleeiro (2006) entende que, sem embargo de o Poder Constituinte ter estabelecido um rol de situações que vedam a tributação, o que extrai da interpretação sistemática do texto constitucional é que tal rol não é exaustivo.

O intérprete e aplicador da lei pode identificar outras imunidades, não expressas no sistema constitucional, decorrentes do próprio ordenamento, com especial atenção para o fato de que a necessidade de alcançar a coerência não pode ofuscar o direito posto, fruto de decisões políticas (SCHOUERI, 2021, p. 450).

Assim, Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 449) afirma que haverá situações em que o privilégio da imunidade decorre do resultado de negociação política junto ao constituinte, que acaba cedendo à pressão de grupos com interesses definidos, o que conduz a críticas acerca do caráter sistemático de tais dispositivos.

As decisões apontam que a imunidade recíproca é reconhecida, quando estiverem presentes as seguintes situações: serviço público delegado; entidade pública autorizada ou criada por lei; ausência de finalidade econômica.

A imunidade pode ser em maior ou menor espectro, já que a norma construída decorre de um único dispositivo constitucional, em conflito com outros, a exemplo do Princípio da Capacidade Contributiva e, portanto, não se deve negar a imunidade, mas aplicar a norma com alcance limitado, de modo a garantir a coerência do precedente (SCHOUERI, 2021, p. 449).

Nessa premissa, é expressiva as anotações de Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987, p. 150) no sentido de que para estabelecer, sob o viés constitucional, a exata extensão do alcance da imunidade é necessário ter por escopo sua finalidade teleológica compreendida, como nos Estados Unidos, mesmo que diante da omissão do legislador constituinte.

Nos tópicos seguintes serão abordados casos concretos que despertaram controvérsias em torno da imunidade recíproca das estatais e como os diferentes panoramas foram equacionados pelo Supremo Tribunal Federal, além da necessária

análise da insegurança jurídica de invocar decisões proferidas, em casos específicos, como paradigmas ou normas.

Assim, casos concretos julgados pelo Supremo Tribunal Federal revelam-se como fundamentais para conclusão do estudo acerca da análise dos critérios que, até então, serviram de suporte e embasamento para acolher ou afastar a desoneração tributária de determinadas estatais.

4.1.1 Empresa de Correios e Telégrafos - ECT (Re 601.392/PR)

Esse emblemático caso foi o primeiro em que o STF reconheceu a imunidade recíproca à uma empresa estatal que conjuga o exercício de atividades qualificadas como serviço público com o exercício de múltiplas atividades submetidas ao regime de direito privado (venda de títulos, banco postal etc.).

No julgamento avaliou se a imunidade de que trata o artigo 150, VI, alínea "c", estender-se-ia, também, ao patrimônio, renda e serviços da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT relacionados a atividades da estatal distintas do serviço postal, onde há inegavelmente concorrência no mercado privado.

Do contexto das decisões proferidas pelo Supremo, a imunidade dos Correios deveria ser, a princípio, com menor alcance, em virtude de inegável atuação no mercado concorrencial, contudo, no julgamento do RE 601.392/PR⁷⁰, que analisou a imunidade da ECT, a Corte Suprema deu amplitude irrestrita à desoneração tributária e consignou que seria irrelevante o exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada.

O acórdão no caso paradigmático RE nº 601.392/PR foi assim ementado:

⁷⁰Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 601392, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-105 DIVULG 04-06-2013 PUBLIC 05-06-2013). BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJ 05/06/2013.

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no Art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE 601392/PR, Rel. p/o acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 28.02.2013, Tribunal Pleno, DJe-105 05.06.2013).

No caso em questão, sustentou-se que a imunidade não contrariava a Livre Concorrência, mas a garantia, com a abertura para atuação de mais um agente no mercado privado e ainda a viabilidade da prestação de serviços pelos Correios em igualdade de condições na competição comercial (SCHOUERI, 2021, p. 454). Na hipótese, sustentou-se a imunidade tributária por arrastamento, que a princípio não tem previsão constitucional.

Conforme já destacado, o STF vinha reiterando três funções⁷¹ da imunidade tributária recíproca que condicionariam o alcance do benefício e, para analisar o preenchimento dos três estágios necessário se faz trazer os desdobramentos por ocasião do julgamento da ADPF 46⁷².

⁷¹ “1) A imunidade recíproca opera como salvaguarda do pacto federativo, para evitar que a tributação funcione como instrumento de coerção ou indução de entes federados; 2) A imunidade recíproca deve proteger atividade desprovida de capacidade contributiva, isto é, atividades públicas em sentido estrito, executadas sem intuito lucrativo; 3) A imunidade tributária recíproca não deve beneficiar a expressão econômica de interesses particulares, sejam eles públicos ou privados, nem afetar intensamente a livre iniciativa e a livre concorrência (excetuadas as permissões constitucionais)”.

⁷²EMENTA: ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EMPRESA PÚBLICA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. PRIVILÉGIO DE ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS. SERVIÇO POSTAL. CONTROVÉRSIA REFERENTE À LEI FEDERAL 6.538, DE 22 DE JUNHO DE 1978. ATO NORMATIVO QUE REGULA DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONCERNENTES AO SERVIÇO POSTAL. PREVISÃO DE SANÇÕES NAS HIPÓTESES DE VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL. COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL VIGENTE. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 1º, INCISO IV; 5º, INCISO XIII, 170, CAPUT, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, E 173 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ARGÜIÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO 42 DA LEI N. 6.538, QUE ESTABELECE SANÇÃO, SE CONFIGURADA A VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL DA UNIÃO. APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES POSTAIS DESCRITAS NO ARTIGO 9º, DA LEI. 1. O serviço postal - conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado --- não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público. 2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos

Inicialmente cabe destacar que em meio à discussão da ADPF 46, interessante observação foi introduzida pelo Ministro Marco Aurélio⁷³ no sentido de que:

A maneira como o serviço postal será prestado para a sociedade é, de fato, uma escolha política, cuja opção não compete ao Judiciário fazer. Pode ser entendido como um serviço público não-exclusivo, de modo que os particulares sejam chamados para atuar na colaboração com o Estado; pode ser tido como atividade econômica em sentido estrito, de tal forma que a atuação privada seja regulada apenas pelas leis do mercado; pode ser considerada a dualidade de regimes, com prestação tanto no regime público - hipótese em que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos atuaria com a observância dos deveres de continuidade e universalidade do serviço - como no regime privado - quando empresas privadas operariam no mercado sujeitas à autorização por parte do Poder Público (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. MINISTRO MARCO AURÉLIO, 2010)

Sob a premissa esclarecida pelo Ministro Marco Aurélio, o legislador poderia optar pela prestação e exploração do serviço postal de forma direta, indireta, ou através dos instrumentos de delegação, quais sejam, autorização, concessão ou permissão, caso em que a União permaneceria no papel de ente regulador⁷⁴.

Não carece de dúvidas que há um tratamento singular que a Constituição Federal confere ao serviço postal, pois ao contrário do que preceitua os incisos XI e XII do Art. 21 da CF, inexistente previsão no inciso X, acerca da exploração direta ou por meio de permissão, concessão ou autorização da atividade⁷⁵.

privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Monopólio e privilégio são distintos entre si; não se os deve confundir no âmbito da linguagem jurídica, qual ocorre no vocabulário vulgar. 3. A Constituição do Brasil confere à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e o correio aéreo nacional [artigo 20, inciso X]. 4. O serviço postal é prestado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, empresa pública, entidade da Administração Indireta da União, criada pelo decreto-lei n. 509, de 10 de março de 1.969. 5. É imprescindível distinguirmos o regime de privilégio, que diz com a prestação dos serviços públicos, do regime de monopólio sob o qual, algumas vezes, a exploração de atividade econômica em sentido estrito é empreendida pelo Estado. 6. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deve atuar em regime de exclusividade na prestação dos serviços que lhe incumbem em situação de privilégio, o privilégio postal. 7. Os regimes jurídicos sob os quais em regra são prestados os serviços públicos importam em que essa atividade seja desenvolvida sob privilégio, inclusive, em regra, o da exclusividade. 8. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente por maioria. O Tribunal deu interpretação conforme à Constituição ao artigo 42 da Lei n. 6.538 para restringir a sua aplicação às atividades postais descritas no artigo 9º desse ato normativo. (ADPF 46, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009, DJe-035 DIVULG 25-02-2010 PUBLIC 26-02-2010 EMENT VOL-02391-01 PP-00020 RTJ VOL-00223-01 PP-00011). BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Marco Aurélio. Publicação: 26/02/2010.

⁷³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Marco Aurélio. Dj 26/02/2010.

⁷⁴BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 26/02/2010.

Por outro lado, não há referência na constituição de 1988, de instituição de monopólio para execução do serviço postal e tampouco a interpretação da expressão "manter" o serviço postal, constante no artigo 21, X, do texto constitucional, pressupõe o monopólio estatal a justificar o financiamento cruzado às custas do princípio da livre iniciativa e livre concorrência.

Conforme consignou o Ministro Roberto Barroso⁷⁶, o serviço postal já foi serviço público, mas com a evolução histórica e tecnológica passou a ser uma atividade econômica, de utilidade pública, que o Estado tem o dever de prestar.

Em continuidade a análise do julgamento da ADPF, extrai que o recebimento, a expedição, o transporte e a entrega de outros objetos e valores que não configuram carta ou cartão postal, tal como definidos na Lei 6.538/1978, não estão sob o regime de monopólio. É fato que se o legislador quisesse instituir monopólio teria incluído no Art. 177 da Constituição Federal.

Não sem razão, o Art. 22 da Constituição Federal⁷⁷ faz expressa alusão ao serviço postal para dar ênfase à competência legislativa sobre a matéria.

Assim, dos desdobramentos acerca do julgamento da ADPF, ficou definido que a entrega de carta é atividade antieconômica e protegida pelo monopólio e, por isso, se fez alegação do subsídio cruzado. Nesse ponto, retoma a questão da possibilidade de imunidade tributária por arrastamento.

A imunidade por arrastamento para além de não ter previsão constitucional, no caso específico dos correios, ainda assim não se justifica por uma interpretação sistemática, haja vista que, conforme pontuou o Ministro Roberto Barroso⁷⁸, o subsídio cruzado é um conceito econômico e, por isso, é preciso demonstrar que se financia uma atividade menos rentável com outra mais rentável. Nos termos do julgamento da ADPF 46, o privilégio se refere à atividade pouco rentável, que é o das cartas. Portanto, do ponto de vista jurídico e econômico, não se mostra coerente tratar a

⁷⁵*ibidem*.

⁷⁶BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 773992/BA. Ministro Relator Dias Tóffoli. Dj 19/02/2015.

⁷⁷ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: (...). V - Serviço postal. (BRASIL, 1988, Art. 22)

⁷⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 773992/BA. Ministro Relator Dias Tóffoli. Dj 19/02/2015.

atividade postal de entrega de cartas como um privilégio prestado em regime de exclusividade.

Ademais, a maior parte das atividades dos Correios, atualmente, não é protegida pelo monopólio. Portanto, nem em quantidade nem em arrecadação, a entrega de cartas é a parcela mais importante da atividade dos Correios⁷⁹.

Se a maior parte dos serviços prestados pelos Correios não são protegidos pelo privilégio, não há fundamento para acolher o subsídio cruzado no sentido de prevalecer a imunidade tributária por arrastamento.

Não há dúvidas que o serviço postal é público, pois atende toda a coletividade e revela-se como essencial. Contudo, a ECT executa atividades diversas do serviço postal que se mostra incompatível com a livre concorrência e, dessa forma, o Supremo foi além da regra constitucional e inevitavelmente alargou a imunidade sem perpassar pelos critérios.

Isso porque da análise dos critérios sedimentados pela Corte, a imunidade recíproca concedida aos Correios passou a largo de operar como salvaguarda do pacto federativo e da capacidade contributiva, pois como observado, a maior parte dos serviços executados pelos Correios estão sob regime de concorrência e, além do que, comprovada a distribuição de dividendos pelos Correios, o Supremo não obedeceu ao terceiro estágio que consiste na ausência de benefícios econômicos a particulares.

Embora se tenha pontos⁸⁰ de inteira razoabilidade para justificar a imunidade tributária recíproca irrestrita aos Correios, é forte também o argumento da incidência

⁷⁹Conforme destacado no RE 773992/BA, 35% da receita vem das franquias e 30% do Sedex, que é a entrega de encomenda. Portanto, 65% das receitas não vêm das cartas. E tem outras. Os Correios vendem títulos de capitalização; os Correios prestam serviço de logística; os Correios realizam operações financeiras por intermédio do Banco Postal; e os Correios prestam serviços de transporte.

⁸⁰Misabel Derzi - patrona da causa dos Correios - destacou as razões sustentadas para extensão da imunidade tributária aos Correios: "(i) a ECT não tem escolha na prestação dos serviços típicos que presta, tampouco liberdade para definir seus preços, devendo atender aos princípios constitucionais da universalidade e da continuidade – nesse sentido, a título de exemplo, a ECT só pode cobrar um centavo pela carta social, que é obrigada a entregar em qualquer localidade brasileira, por mais distante que seja, e, além disso, é obrigada a manter agência em cada um dos mais de cinco mil municípios brasileiros, quer lhe proporcionem retorno econômico ou não; (ii) os serviços típicos de Estado que a empresa presta são responsáveis por apenas 58% de seu orçamento, portanto, ela precisa valer-se de outros serviços, de cunho econômico, para financiar as atividades deficitárias; (iii) a prosperar a tese fiscal, a ECT entrará em estado de necessidade administrativa, pois o precedente permitirá que os demais entes passem a exigir tributos que ela não será capaz de suportar (nesse sentido, e.g., já pendia perante os Correios uma autuação do município de São Paulo de montante superior a dois bilhões de reais a título de ISSQN sobre o transporte de bens e mercadorias que a ECT realiza); (iv) por fim, a

tributária em relação às atividades desenvolvidas pela ECT no regime concorrencial: Tele Sena, Sedex, inscrições em vestibular, protesto de títulos, vendas pela internet, Sedex, Importa Fácil e até mesmo banco postal. Portanto, o serviço postal compreende diversos agrupamentos de atividades econômicas, conforme influência tecnológica dos serviços⁸¹.

Da análise das diversas atividades desenvolvidas pela ECT, nota-se que o Supremo concedeu desoneração tributária aos Correios em desacordo com o seu próprio entendimento proferido por meio da ADPF 46, isso porque, nessa arguição fixou-se o entendimento de que a interpretação acerca da prestação exclusiva pela União da atividade postal "*limita-se ao conceito de carta, cartão-postal e correspondência agrupada, nos termos do Art. 9º da Lei nº 6.538/78*"⁸².

Portanto, as demais atividades desenvolvidas pela ECT estariam livres a serem executadas pelo mercado concorrencial, o que conclui que, no que se refere a essas atividades reconhecidamente privadas, os Correios jamais poderia ser beneficiado com privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

Observa-se que o julgamento da ADPF 46 se deu em 05/08/2009 e, o julgamento do RE 601.392/PR, se deu em 28/02/2013, o que forçosamente conduziria à necessidade de o Supremo aplicar o entendimento proferido na ADPF 46/PR e analisar o cumprimento dos três estágios para concessão do benefício, quando da apreciação do alcance da imunidade recíproca dos Correios.

Entende-se, diante das premissas estabelecidas, que o voto vencido do Ministro Joaquim Barbosa⁸³ deveria ter prevalecido, porquanto com maestria pontuou a evidente capacidade contributiva dos Correios diante da atuação no mercado

jurisprudência do STF até ali era marcada, sobremaneira, pela interpretação extensiva e finalística das normas imunitárias e por dar a elas alcance máximo, como ilustram as decisões nos casos: RE n.º 144900, RE n.º 208503, RE n.º 210251, RE n.º 325822, entre outros (assim, a Corte decidiu, v.g., que a imunidade das entidades religiosas abarca inclusive imóveis alugados ou desocupados; ou, ainda, que a imunidade das instituições educacionais se aplica a outras atividades destinadas a sustentar o serviço principal prestado pela entidade etc.)". (BALEEIRO; DERZI, 2018. p. 128).

⁸¹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF 46. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 26/02/2010.

⁸²*Ibidem*.

⁸³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR, Ministro Relator Joaquim Barbosa, Dj 28.02.2013.

concorrencial, citando para tanto algumas das atividades desenvolvidas pelos Correios⁸⁴.

O Ministro Ricardo Lewandowski⁸⁵ recobrou notícia oriunda da imprensa no sentido de que a ECT teria interesse de atuar no ramo bancário, na telefonia móvel, além da venda de outros modelos de negócios digitais. A imprensa divulgou ainda que a estatal havia manifestado interesse na participação do projeto de trem de alta velocidade, o que caracteriza inegavelmente o caráter privado de muitas de suas atividades.

Assim, reitera o posicionamento no sentido de que o entendimento vencido deveria ter prevalecido. Esse também é o posicionamento de Regina Helena Costa (2015, p. 276), que observa pontualmente que a imunidade deve cingir-se, no caso, às atividades públicas, não se justificando o elatério conferido à exoneração constitucionalmente outorgada a atividades que são igualmente exercidas pela iniciativa privada.

Conforme a autora, a orientação acolhida, em votação apertada pela Corte, não rende homenagem ao Art. 173, § 2º, da CF/88, segundo o qual, quando o Estado explora atividade econômica, deve submeter-se ao mesmo regime jurídico aplicável às empresas privadas.

Ora, conforme bem ponderou o Ministro Luiz Fux⁸⁶, nesse julgamento paradigmático há evidente privilégio da ECT, que “desfruta de clara vantagem

⁸⁴ “Por exemplo, é notório que os Correios cedem sua estrutura e serviços para a “venda” de títulos de capitalização. As operações com tais títulos têm como objetivo o lucro das entidades públicas ou privadas que os disponibilizam, sem qualquer vinculação com a função institucional da ECT. Nesta perspectiva, a exoneração tributária teria como consequência a diminuição do preço a ser cobrado do interessado em distribuir os títulos, dado ser possível calcular a carga tributária e repassá-la àquele que terá o maior benefício com a exploração da atividade. (...) Por fim, trago um terceiro exemplo. Recentemente, empresa privada firmou acordo com os Correios para produção e venda de lingotes banhados a ouro, no formato de selos históricos. Sem prejuízo da importância cultural da iniciativa filatélica, a venda de cada conjunto de lingotes por R\$ 9.875,00 visa evidentemente à obtenção de acréscimo patrimonial das partes envolvidas. Está, pois, presente a capacidade contributiva e não há como fazer aproximação entre a atividade inerente ao serviço postal e a produção e venda de obras de arte ou joias”. BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR. Ministro Relator Joaquim Barbosa, Dj 28.02.2013.

⁸⁵BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR. Ministro Relator Joaquim Barbosa, Dj 28.02.2013.

⁸⁶*ibidem*.

concorrencial, ao arripio do Art. 173, § 2º e ao princípio geral da ordem econômica da livre concorrência, insculpido no Art. 170, IV, da Constituição”.

Frise-se que são conclusões que não rechaçam os precedentes do STF acerca da proteção constitucional relativa ao serviço de entrega postal. Por meio da ADPF, consolidou-se o entendimento para garantir a imunidade do serviço postal, que se opera em caráter exclusivo e não no mercado concorrencial, conforme observou o Ministro Luiz Fux⁸⁷.

Embora se entenda por plausível todos os argumentos que sustentam a imunidade recíproca da ECT, o que se extrai da análise do RE 601.392/PR é que o § 3º do artigo 150 foi relativizado em detrimento da imunidade recíproca sem nenhum critério objetivo ou embasamento legal e em desacordo com a ADPF/46, já que exista a necessidade de apreciar se o fato gerador é oriundo de serviços públicos ou de atividades em concorrência com o setor privado.

Nesse raciocínio, nota-se algumas incoerências nas decisões, haja vista que o Supremo reiteradas vezes enfatizou que se estende às estatais a desoneração tributária desde que prestem típico serviço público, não distribuam lucros ou dividendos a particulares, não tenham por finalidade aumentar o patrimônio do poder público, e, por fim, não desempenhem atividade econômica que resulte em quebra do mercado concorrencial⁸⁸.

Então pergunta-se: qual o embasamento legal e critérios para se ter afastado o § 3º do Art. 150 da CF no caso dos Correios? Quais fundamentos para afastar a interpretação emanada da ADPF/46?

Parece que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601.392/PR⁸⁹, não trilhou o caminho no sentido de apurar a materialidade da tributação sobre

⁸⁷*Ibidem*.

⁸⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 399.307/MG. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 30/04/2010.

⁸⁹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 601.392/PR, Ministro Relator Joaquim Barbosa, decisão em 28.02.2013. EMENTA. Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido.

atividades de caráter público, e o caso revela-se como exemplo paradigmático para que se confirme o entendimento de que a norma da imunidade não é a mesma em qualquer caso.

Raciocínio semelhante sobre esse aspecto é o de Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 454) no sentido que "a imunidade não é monopolística", pois o § 3º do artigo 150 poderá ter alcance restrito ou alargado, a depender da manifestação do Princípio da Livre Concorrência, sem que resulte qualquer prejuízo à coerência dos precedentes.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha desempenhado importante papel na busca dos critérios de construção da imunidade, as especificidades de cada empresa estatal são tantas que o casuísmo tem preponderado sobre a padronização e, com efeito, as decisões da Corte nem sempre têm sido felizes na formação de um sistema de precedentes que inspire clareza e previsibilidade (RIBEIRO, 2018).

Os desdobramentos desse julgamento geraram descontentamentos de empresas privadas que atuam no ramo, de forma que o STF tem sido chamado a enfrentar acerca da interpretação das mais variadas situações que estão envoltas ao serviço público.

Conforme defende Luís Antônio Siqueira Ribeiro (2018), cabe observar que a Carta Magna atribui apenas à União Federal o dever de prestar o serviço postal, contudo, na medida em que o Supremo subverte essa lógica, impondo o subsídio as demais pessoas jurídicas, transforma em comum uma competência que é privativa, sem que haja qualquer contrapartida financeira para tanto.

Sob esse ponto de vista, já ganhava muito relevo as considerações de Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987, p. 165), sobre a natureza do princípio constitucional da limitação ao poder de tributar, que segundo o autor, não autorizava ampliação e tampouco resultava em custeio às expensas dos cofres de outros. Nessa linha, não se pode assentir que em razão da vedação, União, Estados, Distrito Federal se tornem indevidamente contribuintes uns dos outros, recolhendo entre si tributos, sem comprovação de proveito financeiro.

E sob essa premissa que se entende que não cabe imunidade tributária por arrastamento, pois para além de faltar previsão constitucional, viola até mesmo o fundamento basilar da imunidade tributária recíproca, qual seja, a autonomia dos entes federais de cobrar impostos.

4.1.2 Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO – RE Nº 363.412

A controvérsia jurídica, nesse caso, foi delineada acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade desenvolvida pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO, empresa pública federal, na execução de serviços de infraestrutura aeroportuária, sobretudo a teor do que dispõe o Art. 21, XII, "c", da CF/88, que outorga, à União Federal, a exploração da dita atividade⁹⁰.

Paradigmático, nessa matéria, o caso julgado pela 2ª Turma relativo à extensão da imunidade recíproca à INFRAERO, entendeu, seguindo voto do Ministro Celso de Mello, que os serviços de infraestrutura portuária têm reserva constitucional de

⁹⁰EMENTA: INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA 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 infraestrutura 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 infraestrutura 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.(RE 363412 AgR, Relator(a): 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)

monopólio estatal (artigo 21, XII, c, da Constituição Federal) e que a outorga, pela União, do serviço à empresa pública não retira tal natureza.

É certo que a Infraero executa e presta o serviço público por Outorga da União, por força do Art. 21 da Constituição Federal⁹¹ e não há dúvidas no dispositivo constitucional que a União está autorizada a explorar o serviço aéreo, bem como a infraestrutura aeroportuária e, se não fizer diretamente, poderá se valer dos instrumentos da autorização, concessão ou permissão.

Nota-se que a exploração do serviço aeroportuário é uma ressalva estabelecida pelo Constituinte, porquanto preconizou expressamente que *"compete à União explorar..."*.

Nessa linha, parece que a exploração do serviço aeroportuário respeita a disposição do Art. 173 da CF que diz que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado está permitida quando ela mesma prevê.

Ocorre que a despeito da prestação do serviço público aéreo, a INFRAERO vem transformando a estrutura dos aeroportos em grandes centros comerciais para o mercado privado.

No próprio site da INFRAERO consta a informação que a estrutura aeroportuária é considerada como centros de negócios onde reside as mais diversas atividades econômicas, "desde o varejo, a alimentação e a mídia aeroportuária, até empreendimentos externos como hotéis, hangares, centros de convenções e estacionamentos de veículos"⁹².

A questão substancial a ser debatida aqui refere-se não à autorização constitucional para explorar a infraestrutura aeroportuária, e sim a exploração do mercado econômico nas áreas aeroportuárias que inclusive beneficia empresas privadas com prerrogativas não extensíveis ao setor privado, como o pagamento de IPTU, que obviamente não incide em decorrência da área aeroportuária encontrar-se imune ao tributo.

A INFRAERO se beneficiaria da exoneração de IPTU, por exemplo, por ser o patrimônio que dá suporte ao exercício das suas atividades, contudo, para além da

⁹¹ Art. 21. Compete à União: XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária.

⁹²INFRAERO. Disponível em: <https://transparencia.infraero.gov.br/concessao-de-uso-de-areas/>. Acesso em: 07/06/21.

atividade típica de Estado, o mesmo patrimônio é explorado por particulares para atividades comerciais lucrativas, se beneficiando das prerrogativas da imunidade.

É certo que os aeroportos têm um potencial econômico gigante e isso atrai interesse comercial de forma significativa. Diversos modelos de negócios têm sido implantados nos aeroportos.

Conforme tabela de valores extraída do site da INFRAERO⁹³, a estatal cobra preços específicos mensais para ocupação de áreas aeroportuárias por metro quadrado e há variação de valores a depender da receita comercial ou do movimento de passageiros no aeroporto. Disso, extrai inegável intuito lucrativo da INFRAERO, que se beneficia da imunidade tributária.

Acrescenta que a INFRAERO regulamentou a concessão de uso de áreas aeroportuárias para desenvolvimento de atividades operacionais nos aeroportos por meio do Ato Normativo nº 005/PJ/DJ/2014.

Embora se tenha por regulamentada a concessão de uso de áreas aeroportuárias, Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 457) entende que em caso versando sobre imóveis locados pela INFRAERO (STF RE 434.251/RJ), para fins econômicos, incide o IPTU, pois se considera a incidência sobre a pessoa jurídica de direito privado, contribuinte do tributo.

E esse é o entendimento que deve prevalecer, por força do Art. 123 do CTN⁹⁴, porquanto, o acordo particular entre a INFRAERO e os ocupantes/locatários de sua estrutura aeroportuária não interfere na obrigação tributária e, portanto, ainda que se sustentasse a tese de que a INFRAERO estaria embutindo o valor do IPTU cobrando alugueres mais altos (justamente porque o locatário não teria o imposto), ainda assim faltaria competência dessa estatal para exigir o tributo de forma indireta.

⁹³ Disponível em: https://transparencia.infraero.gov.br/wp-content/uploads/2019/09/tabela_precos_especificos.pdf. Acesso em: 09/08/2021.

⁹⁴ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas às responsabilidades pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (BRASIL, 1988, Art. 123).

Nesse caso, entende que descaberia a aplicação da súmula 724 do Supremo, por analogia, porquanto há inegável exploração de atividade econômica em imóvel afeto à finalidade pública.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 459), argumenta que a Corte Suprema teria sido coerente se balizada pelo tema da livre-concorrência, apurasse se o benefício da imunidade estaria violando a concorrência. Na hipótese, se restasse comprovado que as locatárias da INFRAERO estivessem sendo beneficiadas com privilégios fiscais propiciando o aumento do lucro e a redução do preço, então a norma imunizante deveria ser afastada.

Fixado tal panorama, vê-se que a situação jurídico-tributária da INFRAERO se assemelha ao caso da ECT. Isto é: a) ambas são empresas públicas; b) prestam serviços públicos em caráter de exclusividade; e c) algumas de suas atividades são típicas do mercado concorrencial e, por fim, tiveram garantida a imunidade tributária recíproca unicamente em razão da interpretação de que os serviços executados estariam inseridos sob o monopólio estatal.

Contudo, sob a mesma premissa da análise do caso dos Correios, muito embora o Supremo tenha sustentado a desoneração tributária da INFRAERO com base em suposto regime de Monopólio dos serviços aeroportuários, tal premissa não encontra respaldo na Constituição Federal.

4.1.3 Petróleo Brasileiro SA - PETROBRÁS (RE 594.015/SP) e Casa da Moeda do Brasil (RE 610.517/RJ)

Nesse tópico visualizou a necessidade de tratar o caso da Petrobrás e da Casa da Moeda em conjunto, em razão da identificação de tratamentos diferenciados em situações semelhantes, sobretudo por ter sido discutida a questão do Monopólio.

Primeiramente, começará pela análise do julgamento do RE 594.015/SP⁹⁵, em que a PETROBRÁS pretendia afastar o Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU incidente em imóvel localizado no Porto de Santos, argumentando para tanto que o bem estava afetado para realização de atividades de utilidade pública.

⁹⁵BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

Constitucionalmente a Petrobrás é reconhecida como entidade com propósito de trazer resultados econômicos com a exploração do petróleo, distribui lucro para o ente público controlador e para particulares e tem ações negociadas na Bolsa de Valores.

Conforme estatuto social⁹⁶, “a PETROBRÁS é uma sociedade de economia mista, sob controle da União, exercido mediante a propriedade e posse de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) mais 1 (uma) ação, do capital votante da Companhia”.

A PETROBRÁS conta com uma situação especial, já que a Lei n.º 9.478 lhe confere o direito de promover desapropriações (Art. 24), sujeita-a a controle financeiro *a posteriori* pelo TCU (Art. 32) e ao controle do Congresso Nacional quando lhe for solicitada prestar informações (Art. 33). Seus estatutos são aprovados por decreto presidencial (MOREIRA NETO, 2014, p. 626).

Ademais, a Constituição Federal é taxativa quando estabelece o monopólio da União quanto às atividades desenvolvidas pela PETROBRÁS, conforme transcreve:

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I — a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; (Vide EC 9/1995)

II — a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; (Vide EC 9/1995)

III — a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV — o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.

(BRASIL, 1988, Art. 177)

Por outro lado, conforme já falado, o monopólio da União sofreu flexibilização pela EC nº 09/95, que autorizou a contratar com empresas estatais ou privadas a execução das atividades descritas no Art. 177, I a IV da CF/88.

Da análise do RE 594.015/SP e, por força da Constituição Federal, a Petrobrás poderia ter reconhecido o benefício da imunidade tributária recíproca referente ao

⁹⁶Estatuto Social da Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRAS. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Ftransparencia.petrobras.com.br%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2FEstatuto-Social-AGOE-27-Abril-2017-Portugues.pdf&clen=348873&chunk=true>. Acesso em: 08/09/21.

IPTU sobre o local onde estão instalados os condutos de petróleo, com base nos precedentes do STF, contudo, não foi esse o entendimento da Suprema Corte no julgamento.

O STF negou a imunidade recíproca à Petrobrás, ao argumento que embora a atividade explorada pela Petrobrás configure monopólio da União, o instituto não seria suficiente para assegurar desoneração tributária à empresa. Consignou-se ainda que a Petrobrás é sociedade de economia mista com negociação de seu capital social na bolsa de valores e explora atividade econômica com intuito de obter lucro.

Em outras palavras, o Supremo decidiu que, apesar de a atividade explorada pela Petrobrás ter sido instituída por monopólio da União, o instituto não garantiria nenhum benefício tributário à empresa, nos termos do Art. 177, § 1º da CF.

Nessa linha, o Supremo fixou a tese de repercussão geral no RE 594.015/SP⁹⁷, sugerida pelo Ministro Roberto Barroso no sentido de que:

As 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. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante (*ibidem*).

Na mesma premissa, o Supremo afastou a imunidade da PETROBRÁS no RE 285.716/SP⁹⁸, seguindo o voto do Ministro Joaquim Barbosa, no sentido de que a Constituição rejeita a vedação tributária das atividades que ostentem capacidade contributiva, entendidas como aquelas destinadas a obtenção de lucro (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE/AgR 285.716/SP, Ministro Joaquim Barbosa. Dj 2.3.2010).

E complementou o Ministro Joaquim Barbosa que “a circunstância de a atividade pública estar submetida ao monopólio não afasta o critério essencial para a tributação, que é o intuito lucrativo do empreendimento”. De fato, a exploração do

⁹⁷ "A imunidade recíproca, prevista no Art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela explorada de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município". SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

⁹⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 285.716/SP. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 26/03/2010.

petróleo, posto que relevante e estratégica para interesses nacionais, tem por objetivo auferir ganho patrimonial em benefício dos proprietários.

O entendimento do STF, nesse caso, encontra-se em conformidade não só com os critérios estabelecidos pela Corte, como também com as normas e princípios que regem a matéria. Conforme se extrai, o Supremo consignou que não basta atividade estar submetida ao monopólio, é necessário auferir os demais critérios, como a ausência de intuito lucrativo.

De fato, o estatuto social da Estatal prevê que as atividades econômicas previstas no objeto social da Companhia serão desempenhadas no âmbito concorrencial com outras empresas, consoante as diretrizes da Lei nº 9.478/1997 e da Lei nº 10.438/2002.

Por outro lado, não se pode negar a premissa que aquelas atividades não econômicas deveriam estar abrangidas pela imunidade recíproca tributária, contudo, essa questão não se sustentou, sobretudo em razão do STF ter consignado também que a negociação de ações na bolsa de valores e a distribuição de lucros, afasta a salvaguarda do pacto federativo, pois a atividade tributada presume riqueza e denota capacidade própria da exploração econômica.

Nota-se que o Supremo não considerou a natureza da atividade que é desenvolvida no imóvel arrendado que se requereu desoneração tributária e, ainda, se a Petrobrás utiliza de tal imóvel para exercer suas atividades tipicamente públicas.

Isso porque não basta a análise da personalidade jurídica da estatal, até porque a atividade da Petrobrás pode ser considerada uma hipótese de inexistência de concorrência em razão do controle estatal que inibe o interesse de outras empresas em competir⁹⁹.

Para a Petrobrás, a influência do Estado é um dos fatores que colaboraram com a disparada de seu prejuízo e endividamento. Para empresas que estivessem concorrendo com ela, significaria ter que escolher entre também reduzir os próprios

⁹⁹"Em diversos momentos do passado, o governo controlou o preço dos combustíveis por meio da Petrobrás, o que necessariamente refletia a realidade do mercado internacional. Isso acaba inibindo os investimentos de possíveis interessados". ELIAS, Juliana. Se Petrobras não tem monopólio, por que mais empresas não fazem gasolina? **UOL Economia**. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/05/21/petrobras-monopolio-refino-gasolina.htm>. Publicado em: 21/05/2018. Acesso em: 10/07/2021.

preços abaixo dos custos ou perder os clientes. Quem tivesse refinaria aqui quebraria, afirmou Adriano Pires, Diretor do Centro Brasileiro de Infraestrutura - CBIE.

Assim, no julgamento, o STF deveria ter observado a finalidade a que servia o bem pelo qual se pretendia obter a desoneração tributária. Observe que esse entendimento se deu em posição oposta àquela da INFRAERO, que se invocou unicamente o monopólio, sem apreciar outros critérios, para conceder a exoneração tributária.

Conforme bem pontuou Alexandre de Moraes¹⁰⁰,

Os fatores subjetivo e finalístico, apesar de relevantes, não são os únicos a condicionar a incidência da norma constitucional de imunidade. É preciso considerar que há estratégias de organização administrativa do Estado que podem implicar consequências prejudiciais para o equilíbrio econômico. Quando, além da desassociação às finalidades públicas, houver risco de perturbação para a realidade econômica, a subsistência da norma de imunidade tornar-se-á bastante criticável, ante a necessidade de preservar o equilíbrio concorrencial típico da livre iniciativa.

Essa é a razão do Art. 173 § 2º, da CF¹⁰¹, que exclui o patrimônio de empresas públicas e sociedades de economia mista do alcance da imunidade tributária recíproca.

A premissa que embasou o afastamento da imunidade tributária da PETROBRÁS, quanto à inviabilidade de sustentar o instituto do monopólio como critério para afastar a tributação, igualmente deveria ter sido adotada por ocasião do julgamento do RE 610.517/RJ¹⁰² que tratou sobre a imunidade da Casa da Moeda do Brasil - CMB.

¹⁰⁰BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

¹⁰¹Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (BRASIL, 1988, Art. 173).

¹⁰²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 610.517/RJ, Ministro Relator Celso de Mello. Dj 03/06/2014.

Entretanto, no julgamento do RE 610.517/RJ¹⁰³, que suscitava a questão de saber acerca da licitude da incidência de ISS sobre as atividades desempenhadas pela Casa da Moeda, empresa pública federal, na execução de serviços de emissão de moeda, a teor do Art. 21, VII, da CF/88, que outorga, à União Federal, a exploração da dita atividade. Nesse caso, o Supremo concedeu o alcance da imunidade tributária, mesmo diante da evidente constatação de exploração de atividades típicas do mercado concorrencial.

Certo é que o debate abrange diversos aspectos, a exemplo da subsunção da atividade da Casa da Moeda como serviço público agregada com monopólio estatal e, ainda eventual diferença entre impressão e emissão da moeda, conforme prevê a Constituição Federal, como apontou Fábio Zambitte (2021)¹⁰⁴.

Conforme lembra o Ministro Celso de Mello¹⁰⁵, a execução dos serviços de emissão da moeda poderá ser explorada, diretamente, pela União Federal, ou, indiretamente através de autorização, permissão ou concessão.

E complementa o Ministro que "a Casa da Moeda executa presta serviço público mediante outorga da União Federal, a quem foi constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, o encargo de "emitir moeda" (CF, Art. 21, VII)".

Entendeu o Ministro que, que a Casa da Moeda desempenha típico serviço público, em regime de monopólio, embora tenha natureza de empresa pública e, por isso, mesmo atuando na qualidade de prestadora de serviço público se beneficia da imunidade tributária recíproca.

Conforme se observa, no julgamento do caso da CMB o Supremo entendeu suficiente a tese de prestação do serviço sob o regime de monopólio para estender a imunidade tributária recíproca e, sendo assim, alguns apontamentos precisam de maior reflexão.

¹⁰³*Ibidem*.

¹⁰⁴ZAMBITTE, Fábio. O monopólio da emissão de meio monetários pela Casa da Moeda do Brasil. Mais do que um monopólio natural, trata-se de um monopólio necessário. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-monopolio-da-emissao-de-meios-monetarios-pela-casa-da-moeda-do-brasil-18092021>. Publicado em: 18/09/2021. Acesso em: 30/09/21.

¹⁰⁵BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 610.517/RJ. Ministro Relator Celso de Mello. Dj 03/06/2014.

Primeiramente, sobre a identificação da natureza da atividade da Casa da Moeda, especialmente quando da emissão da moeda, pois conforme já explanado existe uma dificuldade da doutrina em conceituar serviço público, em razão das atividades envolvidas, finalidade pública e até mesmo a obtenção paralela de recursos.

Sem embargo, a diversidade de critérios e a complexidade do conceito se revelam como fundamentais para caracterizar a atuação da Casa da Moeda como típico serviço público, porquanto do ponto de vista subjetivo, é uma estatal com a titularidade de competência legislativa para a emissão da moeda, em favor da União, com inarredável fim público, além do custeio de recursos oriundos de sua atividade no setor público (ZAMBITTE, 2021).

Por outro lado, o Art. 21 da Constituição Federal ao preconizar que "*compete à União emitir moeda*", não pressupõe a instituição de Monopólio Estatal, pois se assim fosse, o legislador teria declarado expressamente.

O que ocorre é que a emissão de moeda deve seguir o mesmo padrão monetário, ainda que a CF nada tenha falado, pois a padronização obedece ao pacto federativo de 1988 e, se os demais entes federativos possuísse a mesma prerrogativa certamente se teria problema com o sistema monetário unificado (ZAMBITTE, 2021).

Tanto é assim, que o artigo 164 estabelece a competência exclusiva do Banco Central para emitir moeda. Ou seja, trata-se de um serviço público executado com exclusividade, o que difere de Monopólio.

Acrescenta-se que, de acordo com o Estatuto da Casa da Moeda¹⁰⁶, há previsão expressa de distribuição de lucros e, da análise das atividades institucionais da Casa da Moeda¹⁰⁷, há um catálogo comercial que oferece serviços com tecnologia de ponta, que atendem a diferentes segmentos privados, tais como: "meios de

¹⁰⁶Art. 119 Observadas as disposições legais, o lucro líquido do exercício terá a seguinte destinação:
I. absorção de prejuízos acumulados;
II. 5% (cinco por cento) para constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social; e
III. no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado para o pagamento de dividendos, em harmonia com a política de dividendos aprovada pela Companhia.
BRASIL. CASA DA MOEDA. Disponível em: <http://www.casadamoeda.gov.br/arquivos/pcmb/a-empresa/governanca-corporativa/estatuto-cmb.pdf>. Acesso em: 15/08/2021.

¹⁰⁷BRASIL. CASA DA MOEDA. Disponível em: <http://www.casadamoeda.gov.br/portal/negocios/catalogo-comercial.html>. Acesso em: 15/08/2021.

pagamento, controle fiscal, postal, autenticidade e rastreamento, identificação, transporte, educação, telecomunicação, metalúrgico e laboratorial, dentre outros”.

Na hipótese, imunidade deveria ter sido afastada se constatado que o bem que se pretende tributar já não mais esteja afetado a qualquer finalidade pública, funcionando apenas com propósito econômico¹⁰⁸.

Isso porque a estatal integrante da Administração Indireta ao atuar em regime concorrencial com o particular não pode gozar de benefícios não extensivos ao mercado privado.

Tanto é assim que ao apreciar o RE 592.752/RJ, o Supremo reconheceu que não se verifica delegação constitucional para a Casa da Moeda confeccionar fichas telefônicas e aplicar no anteparo composição gráfica sob encomenda de terceiros. É inegável que essa atividade, a empresa pública desempenha como um agente do mercado e não no cumprimento do seu *munus público*.

Embora o STF tenha reconhecido que a atividade não estava afeta à finalidade pública, ainda assim manteve a imunidade recíproca à Casa da Moeda, sob o fundamento de que o caso concreto revelava nuances que demonstram a toda evidência que a atividade não se enquadra na modalidade do ISS.

Esse é mais um caso demonstrativo da falta de coerência do Supremo e insuficiência de critérios objetivos que tratem sobre a imunidade recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista.

Basta notar que embora a SABESP (tópico 4.1.5) presta inegável serviço público, consistente no fornecimento de serviço essencial de saneamento básico a toda população de São Paulo, a desoneração tributária foi afastada pelo único fato de comercializar suas ações em bolsas de valores com intuito lucrativo.

Não obstante o caso da SABESP, o qual será objeto de estudo detalhado no tópico 4.1.5, em uma rápida análise observa-se a divergência de entendimentos do STF, porquanto se levar em consideração que o entendimento no sentido de que a estatal não pode ser alcançada pela imunidade tributária quando atue no mercado concorrencial com o fim de obter lucro, não se poderia ter concedido imunidade à Casa da Moeda.

¹⁰⁸SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

E mais. Se o STF ampliou a sua apreciação no caso da Casa da Moeda para distinguir a hipótese de incidência do ISS, deveria ter feito o mesmo no caso da SABESP ao dirimir a materialidade da incidência do IPTU, que nenhuma relação tem com a comercialização na Bolsa de Valores.

Por outro lado, reconhece que as dificuldades em efetivar essa separação, seja pelo fato de que as comodidades ofertadas (públicas e particulares) se confundem, seja pela pelos meios empregados que beneficiam tudo que a estatal desempenha. No exemplo da Casa da Moeda, ainda que eventualmente seja possível vincular a utilização daqueles equipamentos a uma atividade particular, o mesmo aparelho pode vir a ser empregado também na impressão de papel-moeda (RIBEIRO, 2018).

Esse exemplo demonstra, que a norma constitucional que impõe os limites da imunidade recíproca ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essenciais das estatais, “embora sirva a propósitos magnos do ordenamento constitucional - como o princípio da legalidade administrativa e o princípio da livre concorrência -, é uma norma de difícil aplicação prática” (RIBEIRO, 2018).

E por fim, destaca que dentre os serviços prestados pela Casa da Moeda, figura-se a fabricação de passaportes, que é remunerado através de contraprestação do usuário e nenhuma relação tem com a emissão de moeda e, portanto, a atividade deveria incidir o tributo cabível.

A propósito, cabe pontuar que a taxa de passaporte (que em verdade é tarifa) é alvo de ação civil pública proposta pelo Ministério Público Federal, que entendeu que o preço é abusivo e supera em 350% o custo de emissão do documento. Ou seja, inegavelmente a Casa da Moeda, para além do lucro com as atividades econômicas já citadas, obtém lucros com a emissão do passaporte que, por via de consequência, é repassada aos seus sócios.

Assim, o resultado do julgamento no RE 610.517/RJ demonstra mais uma vez que o Supremo tem provocado, com seus precedentes, violações à isonomia entre os contribuintes, além de retirar indevidamente a autonomia dos entes políticos para cobrar impostos.

4.1.4 Companhia de Água e Esgotos do Estado de Rondônia - CAERD (ACO 1550-2) e Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP (RE nº 253472 e RE 265.749)

Na Ação Cautelar 1.550-2/RO¹⁰⁹, O STF entendeu que embora tenha sido constituída como sociedade de economia mista, a Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia - CAERD presta serviço público essencial de saneamento básico e, portanto, de acordo com a jurisprudência do Supremo, estaria abarcada pela imunidade tributária prevista do Art. 150, inciso VI, "a" da Constituição.

A jurisprudência do Supremo seguiu o seu entendimento pacífico de que as empresas estatais que prestam serviço público são compreendidas pela imunidade tributária recíproca.

De acordo com o Estatuto Social¹¹⁰, a CAERD tem como objeto social a prestação de serviços de saneamento básico, podendo ainda atuar nos serviços de limpeza urbana e manejo dos resíduos sólidos, além de prever a arrecadação de tarifas e demais preços públicos que irão remunerar os serviços públicos prestados por essa Companhia¹¹¹.

Conforme destacado no presente trabalho, o § 3º do Art. 150 da CF/88, veda expressamente o alcance da imunidade tributária recíproca às estatais que cobram contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários.

¹⁰⁹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 1.550-2/RO. Ministro Relator Gilmar Mendes. Dj 06/02/2007.

¹¹⁰COMPANHIA DE ÁGUAS E ESGOTOS DO ESTADO DE RONDÔNIA - CAERD. **Estatuto Social**. Disponível em: <http://www.caerd-ro.com.br/arquivos/imagens/Estatuto%20Caerd20191.pdf>. Publicado em junho de 2019. Acesso em: 14/08/2021.

¹¹¹Art. 3º. Constitui o principal objeto social da CAERD a prestação de serviços de saneamento básico com vistas à universalização no Estado de Rondônia compreendendo as atividades de abastecimento de água, esgotamento sanitário, podendo ainda, na forma da Lei e instrumentos próprios, atuar nos serviços de limpeza urbana e manejo dos resíduos sólidos, de acordo em consonância com as Leis Federais nº 6.404/76, Lei nº 11.445, de 05 de janeiro de 2017 e 13.303, de 30 de junho de 2016, regulamentada pelo decreto 8.945, de 27 de dezembro de 2016 e demais disposições legais aplicáveis. Art. 4º. Para a realização de seu objeto social e em cumprimento a suas finalidades institucionais, compete a CAERD: I - cumprir a política de saneamento formulada pelos Governos Federal, Estadual e Municipal, dentro de suas atribuições; II - conservação, proteção e fiscalização, para fins de abastecimento de água. III - promover investigações, pesquisas, levantamentos, estudos econômicos e financeiros relacionados com seus objetivos sociais; IV - arrecadar as tarifas e demais preços públicos que irão remunerar os serviços públicos prestados por esta Companhia; V – a política tarifária e o valor das tarifas incidentes sobre a prestação dos serviços serão fixados, reajustados e homologados pela (AGÊNCIA REGULADORA DE SERVIÇOS PÚBLICOS DO ESTADO DE RONDÔNIA - AGERO. (...)) Disponível em: <http://www.caerd-ro.com.br/arquivos/imagens/Estatuto%20Caerd20191.pdf>

No caso da CAERD, a cobrança de tarifa isolada não alterou a conclusão em favor do alcance do benefício da imunidade tributária recíproca e tal premissa corrobora com a conclusão do tópico 3.4.3, com suporte na doutrina de Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 471) no sentido de que a existência de cobrança de preços pelas estatais não desnatura a natureza pública do serviço prestado, pois quando o Estado atua na prestação de serviços públicos à coletividade, pode exigir a contraprestação por meio de taxas ou tarifas.

Da mesma forma, o § 3º do Art. 150 da CF estaria circunscrito à atividade econômica em sentido estrito, que é própria dos particulares. Assim, tal dispositivo excluiria da imunidade recíproca o patrimônio, renda e serviços estatais relacionados com a exploração de atividades econômicas, incluindo a circunstância em que essas sejam remuneradas através de preços ou tarifas pelo usuário. A prestação de serviços públicos, destarte, não se incluiria em tal hipótese, haja vista não se tratar de exploração de atividade econômica.

Conforme lições de Humberto Ávila (2006, p. 224), não é o simples fato de haver tarifação no serviço público que autoriza afastar a imunidade, pois deve-se saber se há o pagamento de uma contraprestação adequada.

De acordo com o Decreto nº 490/1969, o Poder Executivo Federal autorizou a criação da CAERD para explorar os serviços de saneamento básico. No caso, não há outra empresa com a mesma autorização para executar a atividade e, assim, o serviço prestado tem caráter exclusivo e está fora do mercado concorrencial, não havendo, portanto, violação ao princípio da livre concorrência.

No julgamento do Recurso Extraordinário 265.749¹¹², por unanimidade, o STF entendeu pela inexigibilidade do IPTU, incidente sobre atividades executadas pela CODESP, na prestação de serviços públicos de administração de porto marítimo e outras imprescindíveis para perseguir sua atividade fim.

A controvérsia jurídica consistia acerca da incidência de IPTU sobre bens imóveis de propriedade da União Federal, utilizados na área de administração do Porto de Santos/SP, na execução de serviços portuários cuja exploração foi delegada, mediante concessão federal, à CODESP, que há época tinha natureza de sociedade de economia mista com capital privado.

¹¹²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 253.472/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/10.

No caso da CODESP, o Ministro Celso de Mello¹¹³ pontuou que a estatal desempenha serviço público por meio de outorga da União Federal, que detém constitucionalmente, sob regime de monopólio, o encargo de "explorar (...) os portos marítimos, fluviais e lacustres" (CF, ART. 21, XII, "f").

Destacou ainda o Ministro que:

As sociedades de economia mista, como a CODESP (RE 253.472/SP, Rel. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa), e as empresas públicas, como a INFRAERO (RE 598.322/RJ, Rel. Ministro Celso de Mello), que prestam serviços públicos posto sob regime constitucional de Monopólio, devem receber o mesmo tratamento, em matéria tributária, que seria necessariamente dispensado à própria União Federal, entidade pública delegante, eis que, insista-se - a imunidade tributária recíproca conferida aos entes da Federação também se estende, especialmente se se tratar de serviços públicos constitucionalmente monopolizados, às autarquias, às fundações públicas e às empresas governamentais delegatárias de serviços públicos. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 253.472/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/10).

No julgamento, o Supremo concedeu a imunidade tributária com base no fato de que *"os imóveis situados no Porto de Santos são de domínio público da União, encontrando-se a recorrente apenas com o direito de uso e gozo conforme definido na Lei de Concessões Portuárias (Decreto 24599, de 6 de julho de 1934, artigo 16, parágrafo único)"*.

Conforme se extrai, o entendimento proferido no RE 265.749 tratou da apreciação de desoneração específica de IPTU de um imóvel que pertencia ao patrimônio da União, mas estava na posse direta da CODESP.

Observa-se que a situação é semelhante ao RE 594.015/SP que tratou do pedido de desoneração do IPTU de imóvel pertencente à União e que estava arrendado à Petrobrás, contudo o desfecho foi diferente, uma vez que o Supremo entendeu que aquela Estatal não estava acobertada pela imunidade recíproca pelo fato de revelar-se como sociedade de economia mista com intuito lucrativo e que comercializa ações na Bolsa de Valores.

¹¹³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 253.472/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/10.

Chama atenção para esse ponto quanto ao critério que o Supremo considerou para conceder ou não a imunidade tributária nos dois casos. Embora a causa de pedir tenha sido a mesma, os fundamentos de decidir foram diferentes.

Na CODESP limitou-se a apreciar unicamente o fato de o imóvel pertencer à União e os atributos de posse e propriedade para dirimir a desoneração tributária. Já no caso da PETROBRÁS, o fato do imóvel encontrar-se na propriedade da União foi irrelevante para o reconhecimento da imunidade.

Regina Helena Costa (2015, p. 272), observou que a orientação adotada no julgado parece correta, uma vez que a prestação de atividades em regime de monopólio sujeita-se ao regime de Direito Público específico, atraindo a disciplina tributária exonerativa de impostos e afastando, portanto, o regime aplicável às empresas privadas.

Sem desmerecer a posição da autora, o fato é que no caso da CODESP sequer foi ventilada a questão da instituição de monopólio, além do que a Constituição Federal dispõe taxativamente os serviços que são instituídos pelo regime de monopólio. Portanto, nota-se que no julgamento da CODESP foi chancelada mais uma desoneração tributária divergente de casos similares.

4.1.5 Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP. RE 600.867/SP – Tema de Repercussão Geral 508

Nesse último caso a ser analisado, recentemente julgado em 29/06/2020, resulta a percepção de que o STF perdeu a oportunidade de definir com exatidão o alcance da imunidade das estatais, que conforme explanado aqui, não está atrelada unicamente à hipótese de composição societária ou regime jurídico da entidade e, tampouco se há investimento ou não em bolsas de valores.

No julgamento do RE 600.867 RG/SP¹¹⁴ da relatoria do Ministro Joaquim Barbosa interposto pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo

¹¹⁴Ementa: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. NATUREZA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA DISPERSA E NEGOCIADA EM BOLSA DE VALORES. EXAME DA RELAÇÃO ENTRE OS SERVIÇOS PÚBLICOS PRESTADOS E O OBJETIVO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A INVESTIDORES PÚBLICOS E PRIVADOS COMO ELEMENTO DETERMINANTE PARA APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. SERVIÇO PÚBLICO DE SANEAMENTO BÁSICO SEM FINS LUCRATIVOS. CF/88, ARTS. 5º, II, XXXV, LIV E LV; 37, INCISOS XIX E XXI E § 6º; 93, IX; 150, VI; E 175,

- SABESP, a empresa estatal buscou a imunidade recíproca sob a alegação, dentre outras, de que “a responsabilidade subsidiária imposta ao Poder Público que criou a sociedade de economia mista justificava a salvaguarda constitucional”.

No RE 600.867/SP, o STF reconheceu a repercussão geral, consignando que o tema ultrapassava o interesse subjetivo das partes, sendo relevante o equacionamento da questão, do ponto de vista econômico, pois compreende milhares de sociedades de economia mista em situação idêntica. No julgamento somente foi abordada a questão da imunidade da sociedade de economia mista que tenha participação privada no capital e faça distribuição de lucros.

Inicialmente, importante traçar o perfil institucional da SABESP, com o fim de analisar a aplicabilidade da imunidade recíproca sob a ótica da natureza jurídica da instituição e ainda sob a ótica da atividade por ela desenvolvida.

Consoante se extraiu, “a SABESP é uma sociedade de anônima de economia mista fundada em 1973 e atualmente é responsável pelo fornecimento de água, coleta e tratamento de esgotos em 375 municípios do Estado de São Paulo”¹¹⁵.

PARÁGRAFO ÚNICO. PRECEDENTES QUE NÃO SE ADEQUAM PERFEITAMENTE AO CASO CONCRETO. IMUNIDADE QUE NÃO DEVE SER RECONHECIDA. REDATOR PARA ACÓRDÃO (ART. 38, IV, B, DO RISTF). FIXAÇÃO DA TESE DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A matéria foi decidida por maioria pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que acompanhou o voto do I. Relator, Min. Joaquim Barbosa. Redação da proposta de tese de repercussão geral (Art. 38, IV, b, do RISTF). 2. A imunidade tributária recíproca (Art. 150, IV, “a”, da Constituição) não é aplicável às sociedades de economia mista cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, estão voltadas à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, unicamente em razão das atividades desempenhadas. 3. O Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 253.472, Redator para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, DJe 1º/2/2011, já decidiu, verbis: 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. 4. In casu, trata-se de sociedade de economia mista de capital aberto, autêntica S/A, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores (Bovespa e New York Stock Exchange, e.g.) e que, em agosto de 2011, estava dispersa entre o Estado de São Paulo (50,3%), investidores privados em mercado nacional (22,6% - Bovespa) e investidores privados em mercado internacional (27,1% - NYSE), ou seja, quase a metade do capital social pertence a investidores. A finalidade de abrir o capital da empresa foi justamente conseguir fontes sólidas de financiamento, advindas do mercado, o qual espera receber lucros como retorno deste investimento. 5. A peculiaridade afasta o caso concreto da jurisprudência da Suprema Corte que legitima o gozo da imunidade tributária. 6. Recurso Extraordinário improvido pela maioria do Supremo Tribunal Federal. 7. Proposta de tese de repercussão geral: Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no Art. 150, VI, “a”, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas. (RE 600867, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-239 DIVULG 29-09-2020 PUBLIC 30-09-2020). SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 600.867/SP. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 20/06/20.

¹¹⁵SABESP. Disponível em: <https://ri.sabesp.com.br/a-companhia/perfil/>. Acesso em 04/05/21.

Através da Lei nº 119, de 29 de junho de 1973¹¹⁶, o Governo do Estado de São Paulo autorizou a constituição da sociedade por ações “com o objetivo de planejar, executar e operar os serviços públicos de saneamento básico em todo o Estado de São Paulo, respeitada a autonomia dos Municípios”.

Segundo a Lei de criação, a SABESP poderá executar qualquer uma das atividades previstas no seu estatuto social, seja no Brasil ou no exterior, inclusive a exploração do serviço de saneamento básico, atividade tipicamente pública, sob o regime de concessão, beneficiando-se dos incentivos fiscais¹¹⁷.

A legislação de criação também prevê a tarifa como regime de cobrança dos serviços e ainda a obrigatoriedade de contratação do pessoal por meio de processo de seleção apropriado, sem especificar se por meio de concurso público¹¹⁸.

De acordo com informações extraídas do site da SABESP, 30% do investimento em saneamento básico nacional foi provido pela Estatal sendo que para período 2020-2024, há planejamento de investimento em torno de R\$ 20,2 bilhões, “com foco na ampliação da disponibilidade e segurança hídrica, sem prejuízo dos avanços conquistados nos índices de coleta e tratamento de esgotos”¹¹⁹.

Traçado o perfil inicial da SABESP, inegavelmente conclui-se que a entidade se enquadra na categoria de Sociedade de Economia Mista e, em conformidade com o Decreto 200/67, o Estado tem o controle majoritário da entidade¹²⁰.

¹¹⁶SÃO PAULO. LEI nº 119, de 29 de junho de 1973. Palácio dos Bandeirantes. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1973/compilacao-lei-119-29.06.1973.html>.

¹¹⁷Artigo 1º - Fica o Poder Executivo autorizado a constituir uma sociedade por ações, sob a denominação de Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP, com o objetivo de planejar, executar e operar os serviços públicos de saneamento básico em todo o Estado de São Paulo, respeitada a autonomia dos Municípios. § 7º - A Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP poderá participar, desde que autorizada pelo Executivo, de empresas públicas ou de sociedades de economia mista nacionais, beneficiando-se dos incentivos fiscais, conforme a legislação aplicável, e participar de convênios ou consórcios nacionais ou internacionais. (NR)§ 8º - A Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP poderá, mediante autorização legislativa, para cada caso, constituir subsidiária, beneficiando-se dos incentivos fiscais, conforme a legislação aplicável, ou, sob a mesma condição e fora do âmbito do Estado, coligar-se ou participar de qualquer empresa privada ligada ao setor de saneamento básico.

¹¹⁸Artigo 3º - Será tarifário o regime de cobrança dos serviços da sociedade relativos ao abastecimento de água e à coleta e disposição de esgotos sanitários e, sempre que possível, dos demais serviços.

¹¹⁹SABESP. Disponível em: <http://www.aquapolo.com.br/sabesp/>. Acesso em 04/05/21.

¹²⁰Artigo 2.º - A Fazenda do Estado manterá sempre 2/3 (dois terços) das ações da sociedade, com direito a voto.

Na hipótese, o Estado de São Paulo delegou o serviço de saneamento básico à SABESP e, por esse motivo, a entidade deve observância às normas cogentes de ordem pública, bem como se resguarda no direito de se beneficiar com as prerrogativas públicas exatamente para garantir a continuidade do serviço essencial.

O artigo 21 da Constituição Federal, assim dispõe: "Art. 21. Compete à União: XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos" (BRASIL, 1988, Art. 21).

O artigo 23 também traz disposições acerca do saneamento básico, conforme transcreve: "Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: IX - promover programas de construção de moradias e melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico" (BRASIL, 1988, Art. 23).

A Organização das Nações Unidas - ONU - aprovou em 2010 resolução que arrola o direito a Água e o Saneamento básico como direitos humanos fundamentais, sendo que ainda em julho de 2010, a Assembleia Geral reconheceu que a água e o saneamento são consagrados como direitos humanos, em razão da essencialidade para realização de outros direitos humanos.¹²¹

Não seria outra vertente senão considerar o serviço de abastecimento de água e esgoto como essencial à vida e, assim, elevado a um direito fundamental de sobrevivência da população e, por certo a prestação desse serviço deve se dar de forma continuada, daí a importância da intitulação de serviço público.

No julgamento da ACO 2730/DF¹²² da Relatoria do Ministro Edson Fachin, o Supremo firmou entendimento no sentido de que tratando de empresa estatal voltada ao serviço de saneamento básico, de forma exclusiva, e, ainda, sendo ínfima a composição privada no quadro societário, além da ausência de intuito lucrativo, não há risco da quebra do mercado concorrencial e à livre iniciativa, sobretudo pelo fato de o tratamento de água e esgoto consistir em regime de monopólio natural e, portanto, não subsistir concorrência no mercado privado relevante.

¹²¹PES, João Hélio F; ROSA, Taís Hemann. O direito fundamental de acesso à água e a interrupção do serviço público de abastecimento. **Publica Direito**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=82cadb0649a3af49>. Acesso em: 25 mai. 2021.

¹²²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ACO 2730/DF. Ministro Relator Edson Fachin. Dj 03/04/2017.

Esse entendimento foi confirmado por diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal¹²³ em casos relativos a sociedades de economia mista estaduais prestadoras dos serviços de água e esgoto¹²⁴.

Nessa linha, inegavelmente a atividade de saneamento básico tem natureza pública e, se assim não fosse, o serviço seria prestado indiscriminadamente por agentes privados e sem qualquer interferência do Estado.

Humberto Ávila (2006, p. 220 *apud* ATALIBA, 1989) explica que determinados serviços são qualificados como públicos em razão da sua relevância para a coletividade, que em decorrência de previsão do próprio texto constitucional atribuiu o

¹²³BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 2149/DF. Ministro Relator Luiz Fux. Dj 19/10/2017.

¹²⁴A propósito: "AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. TRIBUTOS FEDERAIS. SERVIÇO PÚBLICO DE CUNHO ESSENCIAL E DE EXPLORAÇÃO EXCLUSIVA. SANEAMENTO. TRATAMENTO DE ÁGUA. COMPANHIA ESPÍRITO SANTENSE DE SANEAMENTO. 1. A imunidade tributária recíproca pode ser estendida a empresas públicas ou sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Joaquim Babosa, Pleno, DJe 1º.02.2011. 2. Acerca da natureza do serviço público de saneamento básico, trata-se de compreensão iterativa do Supremo Tribunal Federal ser interesse comum dos entes federativos, vocacionado à formação de monopólio natural, com altos custos operacionais. Precedente: ADI 1.842, de relatoria do ministro Luiz Fux e com acórdão redigido pelo Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.09.2013. 3. A empresa estatal presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios municipais. Constata-se que a participação privada no quadro societário é irrisória e não há intuito lucrativo. Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural e não se comprovou concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante. Precedentes: ARE-AgR 763.000, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 30.09.2014 (CESAN); RE-AgR 631.309, de relatoria do Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, DJe 26.04.2012; e ACO-AgR-segundo 2.243, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 27.05.2016. 4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no Art. 150, VI, "a", da Constituição da República. Precedente: RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011. 5. Agravo regimental a que se nega provimento, com majoração de honorários advocatícios, nos termos do Art. 85, § 11, do CPC." (ACO 2.730-AgR, rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe de 03/04/2017) "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO DE SANEAMENTO. IMUNIDADE RECÍPROCA RECONHECIDA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. APLICAÇÃO DA SÚMULA 279/STF. É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. As instâncias ordinárias assentaram que a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa. Dessa forma, o acolhimento da pretensão encontra óbice na Súmula 279/STF. Agravo regimental a que se nega provimento" (ARE 763.000-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma DJe de 30/09/2014)

caráter público a alguns desses serviços, exigindo que eles sejam prestados pelo Poder Público.

Quando se constata que o serviço de saneamento básico beneficia a todos coletivamente verifica-se que a natureza é de interesse público e, portanto, não pode haver tributação sobre o patrimônio e a renda afetos à atividade.

Contudo, passados anos do julgamento do caso dos Correios, os Ministros do STF, no caso da SABESP, permaneceram com dificuldades em equacionar a problemática de incidência tributária no caso de estatais que exercem atividades conjugadas entre regime jurídico público e regime concorrencial.

O caso complexo e paradigmático sobre as dificuldades do STF em aplicar os critérios para resolver a dicotomia entre serviços públicos *versus* atividade econômica revelou-se de forma nítida no julgamento do tema de repercussão geral 408 (SABESP) em que a decisão por maioria representou alteração da jurisprudência da Corte.

Em verdade, a Suprema Corte teve a oportunidade de definir se as Estatais, que de alguma forma tenham atuação no mercado privado para suportar a prestação continuada do serviço, são beneficiárias das prerrogativas de imunidade tributária recíproca, contudo, o julgamento do tema de repercussão geral levou a um caminho que deixou a questão sem definição.

Isso pode ser percebido da análise da tese que fixou o tema de repercussão geral 508¹²⁵ que ficou limitado ao debate acerca da negociação de ações em bolsas de valores.

Ora, obviamente que a participação acionária da SABESP, negociada na Bolsa de Valores, não está afeta a finalidade pública, contudo, não era esse o principal tema a ser enfrentado pelo STF, e sim a possibilidade de afastar a tributação sobre o patrimônio e a renda que estão afetos a atividade exclusivamente pública. No caso, a estatal pleiteava a imunidade do IPTU, o qual por certo, incide sobre a propriedade

¹²⁵ “Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no Art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas”, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux, Redator para o acórdão. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 14.8.2020 a 21.8.2020”.

onde a empresa estatal exerce sua principal função, qual seja, o serviço de abastecimento e saneamento de água.

Na hipótese tratada, infelizmente o STF não conseguiu estabelecer qual é o parâmetro a ser adotado: a natureza jurídica do serviço ou a natureza jurídica da estatal (composição societária)? O fato de a estatal comercializar ações na Bolsa de Valores é um critério constitucional para afastar a imunidade?

Conforme destacou a Ministra Carmén Lúcia, por ocasião de seu voto, que restou vencido no julgamento, *"reconhecida o regime da Sabesp e a natureza dos serviços por ela prestados, importante saber como os dispositivos constitucionais que tratam da imunidade recíproca podem a ela ser aplicados"*.

Certo é que a SABESP presta serviço de inegável natureza pública e, não obstante negocie ações na Bolsa de Valores, é responsável por 30% do investimento em saneamento básico no Brasil, conforme já destacado.

Nesse sentido, o subsídio cruzado que foi o principal fundamento para conceder imunidade aos Correios, não foi prestigiado no caso da SABESP e, isso obviamente impacta no custo do serviço público prestado: a tarifa.

É certo que há desequilíbrio financeiro entre os Municípios, já que alguns são mais abastados que outros e, nesse cenário, que se insere o subsídio cruzado, permitindo a distribuição igualitária do serviço de abastecimento no âmbito nacional. (CÂMARA; FRANÇA, 2014).

Conforme bem pontuou Roberto Barroso¹²⁶, por ocasião do julgamento do caso, *"quando se tributa a distribuição de lucro, não se impacta a tarifa, mas, quando se tributa o custeio, tributando o imóvel, impacta-se a tarifa, e tem-se o princípio da modicidade"*.

Na hipótese, filia-se ao entendimento dos votos vencidos dos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, em especial sobre a distinção feita pelo Ministro Barroso acerca da jurisprudência do tribunal¹²⁷: "a empresa estatal que presta serviço público

¹²⁶BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 600.867/SP. Ministro Relator Joaquim Barbosa. Dj 20/06/20.

¹²⁷BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 580.264/RS, Relator originário Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ o acórdão Min. Ayres Britto Dj 06/10/2011. RE 773.131/MG, Rel. Min. Carmen Lúcia. Dj 07/02/2014.

em regime de exclusividade e sem intuito de lucro e, quando a empresa estatal, ainda que tenha intuito de lucro, presta serviço público em ambiente não concorrencial”.

Nessa linha, parece que não se mostrou adequado o afastamento da desoneração tributária relativa ao IPTU pleiteado pela SABESP, pois se comprovou inexistência de desequilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente concorrência da estatal com outras entidades no campo de sua atuação.

O Ministro Roberto Barroso consignou que a atuação da estatal em bolsa de valores não prejudica o benefício da imunidade tributária recíproca, porquanto o fato de o Poder Público haver optado pela delegação de determinada atividade pública, na forma prevista pela Constituição Federal, não poderá ensejar a tributação do serviço prestado em regime público. De toda forma, o que a Constituição pretendeu desonerar foi a própria atividade pública, sobretudo para incentivar a modicidade tarifária.

Esclarece ainda o Ministro Roberto Barroso que a negociação de participação acionária em bolsa de valores não se mostra suficiente para afastar a imunidade tributária, “sendo pouco provável que a tributação produzisse impacto sobre as margens de lucro da equação econômico-financeira da concessão. Em vez disso, o impacto tributário tenderia a ser repassado no preço da tarifa”.

É certo que a tributação da Administração Indireta é uma tarefa árdua e de difícil solução e, embora entenda que não cabe ao STF dar uma resposta que se aplique a todos os casos, revela-se como importante o precedente, para que o intérprete se incumba de exercer o seu papel no cumprimento de normas constitucionais.

Certamente, para a estatal que investe alto em tecnologia de ponta para realizar a prestação do serviço público de forma eficiente e retira o recurso justamente do seu *superavit*, não conseguirá manter a tarifa para os seus usuários, se sobre o serviço e patrimônio incidir tributação.

A questão é que, conforme já analisado no caso dos Correios, deve haver o ponto de equilíbrio, pois se de um lado o serviço público deve ser prestado sem que os custos tributários sejam repassados aos usuários, de outro deve ponderar que uma sociedade de economia mista, por autorização legal, pode comercializar suas ações em bolsas de valores, mas isso não retira a imunidade ao tributo que esteja vinculado às atividades públicas.

É factível que uma entidade que se preste somente à atividade pública não se interessará por prestar o serviço justamente porque a modalidade pela qual a remunera, no caso, a tarifa, não será suficiente para manter os gastos. Obviamente essas atividades se mantêm em decorrência da exploração de outras atividades e isso não se mostra desarrazoado quando se tem como baliza a necessidade do Estado em manter o serviço público.

O reconhecimento da imunidade buscada existe para desonerar o custo da prestação do serviço, dividir o ônus da universalização do saneamento com a União e beneficiar o usuário final, que terá à sua disposição saneamento expandido, mais qualidade, por uma tarifa consideravelmente menor¹²⁸.

Ora, se o estado precisa manter serviço público e resolver delegar essa atividade, ele transfere a responsabilidade do serviço, mas também deve garantir meios necessários para que a entidade tenha possibilidades de obter recursos para se manter.

Conforme bem observou Carrazza (2008):

Por aí vemos que são imunes de imposto sobre a renda os rendimentos (v.g., alugueres) que uma destas entidades emprega na realização de suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. refogem igualmente a tal tributação os resultados positivos advindos de aplicações financeiras e de investimentos correlatos, todos imprescindíveis ao pleno atingimento destas mesmas finalidades essenciais, pois sem eles não haveria como formar as *reservas* capazes de manter o *equilíbrio financeira e atuarial* das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (CARRAZZA, 2008, p. 793).

A imunidade precisa alcançar tudo aquilo que servir de suporte para que a entidade atinja a finalidade pela qual foi criada pelo ente estatal, isso porque conforme observa Schoueri (2021, p. 450), "quando a norma de imunidade decorre da junção de dispositivos que revelam valores tão altos como liberdades fundamentais e capacidade contributiva, então igualmente ampla é a norma de imunidade".

O Ministro Joaquim Barbosa, por ocasião do julgamento do RE 253.472/SP¹²⁹ destacou que se revela "importante examinar a propriedade imóvel para verificar se é

¹²⁸BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACO 1460/SC. Ministro Relator Dias Toffoli. Dj 11/12/2015.

utilizada diretamente pela entidade imune em sua atividade-fim, ou se, ao contrário, é cedida a terceiro, entidade privada que se dedica a explorá-la com intuito lucrativo”.

Isso porque a comercialização de ações em bolsas de valores releva-se como hipótese dissociada ao IPTU, imposto pelo qual se pediu a desoneração tributária e, assim, a toda evidência que a atividades praticadas na bolsa de valores incide a tributação que lhe é correspondente.

Contudo, tal análise não ganhou força no julgamento da SABESP e o caso limitou-se à discussão da negociação de ações em bolsa de valores como único critério para apreciar a imunidade tributária da estatal como requisito específico a ser julgado em sede de repercussão geral.

Conforme bem pontuado por Artur de Sousa Carrijo (2020) ao analisar os desdobramentos do caso, em linha de coerência com os precedentes da Suprema Corte até então, também deveria ser reconhecida à SABESP a vedação da exação tributária, tendo em vista que os precedentes e critérios construídos ao longo dos anos se aplicam à hipótese controvertida. A título de exemplo cita o caso da CAERD (ACO 1.550-2/RO), em que o STF decidiu reconhecer a imunidade quanto aos tributos da estatal que presta serviços públicos de saneamento básico¹³⁰.

Ainda sobre a análise de Artur Carrijo (2020) sobre o caso, evidencia preocupação exacerbada acerca de lucros auferidos pela estatal que passa largo a revelar como critério de definição do regime jurídico das empresas estatais. Além disso, nota incoerência nos critérios utilizados para definir o regime jurídico das estatais, sendo que essa condição está associada à imprecisão e insuficiência dos critérios e dos conceitos utilizados, que se tornam cada vez mais adversos da complexidade do tema.

Logo, nesse *leading case*, esperava que o Supremo fixasse o alcance do artigo 150, § 2º e § 3º em perfeita harmonia com o Art. 173, § 2º da Constituição Federal, o que sinaliza para uma continuidade do debate jurisprudencial sobre o tema.

¹²⁹BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 253.472/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 01/02/2011.

¹³⁰Observa-se, nesse ponto, que o mesmo critério dicotômico que construiu a jurisprudência serviu, no julgamento do Tema 508, de fundamento tanto para negar a imunidade (Ministro Teori Zavascki e Ministra Rosa Weber), como para concedê-la (Ministro Roberto Barroso). Além disso, circunstancialmente, foi trazida a discussão sobre os lucros – e a sua consequente distribuição – da SABESP, com o acréscimo da sua participação e da negociação dos seus papéis em bolsa de valores – aspecto que aparentemente impactou e impressionou a Corte a ponto de constar como uma condição à altura de manifestação específica do STF em sede de repercussão geral

4.2 Análise crítica da divergência jurisprudencial e evolução do entendimento sobre o tema do alcance da imunidade tributária recíproca

Da análise dos casos concretos, extrai-se a constatação de que nem todas as imunidades têm igual fundamentação e igual peso e revela a importância do trabalho do intérprete que contribuirá na tarefa de compreensão da extensão da imunidade e construção da norma. Conforme observa Luís Eduardo Schoueri (2021, p. 449), deve-se interpretar os balizamentos da imunidade para, com base em tal exegese, aplicar a regra de imunidade, pois a vedação tributária se justifica em razão das suas finalidades constitucionais.

Conforme defende Baleeiro e Derzi (2018, p. 143), se o Art. 145, § 1º¹³¹, determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Helena Tavares Torres (2019, p. 632), esclarece que na forma do art. 145, § 1º, da CF o princípio da pessoalidade tributária motiva a diferenciação do regime tributário, contudo o texto constitucional regulamenta igualmente a vedação expressa de discriminações que não estão abrangidas por hipóteses equivalentes, salvo se houver diferenciação em harmonia com a pessoalidade.

Nessa linha não pode ser desmerecida a situação em que determinada atividade desenvolvida pela estatal, ainda que provida de lucro, pode estar afeta à finalidade pública, no sentido de reinvestimento no setor público.

No mesmo raciocínio, Schoueri (2021, p. 452) defende que ainda que determinada entidade passe a atuar no Domínio Econômico não conduz necessariamente a existência de capacidade econômica, pois não raras vezes Empresas Estatais se valem de algum comércio como meio para obterem recursos para atender suas finalidades.

Na compreensão de Helena Taveira Torres (2019, p. 632), o princípio da capacidade contributiva é vetor fundamental para concretização da segurança jurídica, pois contribui com a escolha das hipóteses de incidência e exata

¹³¹Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, Art. 145).

compreensão e determinação do montante do imposto devido pelo contribuinte, sendo assegurado ainda o prévio conhecimento das repercussões impositivas.

Complementa o autor que é certo que as definições de tributo, em regra, não dispõem claramente sobre a *"finalidade de destinação de receita para as necessidades públicas"*, *"cobertura de gastos públicos"* ou *"concorrer na repartição da despesa pública"* e, por isso, a exata definição dos critérios de aferir a capacidade contributiva é medida relevante de segurança jurídica.

Se os recursos assim obtidos se vinculam aos objetivos públicos não subsiste capacidade contributiva, pois nessas situações, o Princípio da Capacidade Contributiva terá valor fundamental para garantir a imunidade, não obstante a atuação contrária da Livre Concorrência. (SCHOUERI, 2021, p. 452).

Conforme anotações de Alexandre de Moraes¹³²:

é a vinculação às finalidades públicas que legitima a norma imunizante, e é também ela que incompatibiliza o conceito de capacidade contributiva com as receitas públicas. Dada a essencialidade do elemento teleológico, a imunidade recíproca tende a encontrar limitação nas hipóteses em que o patrimônio pertencente aos entes federados perca sua pertinência com vertentes do interesse público. Eis a razão pela qual as normas do Art. 150, §§ 2º e 3º, da CF, vinculam a incidência da imunidade ao cumprimento de finalidades públicas.

No mesmo raciocínio é o posicionamento de Marçal Justen Filho (2006), que em seu estudo sobre a superação da dicotomia "prestação de serviço público e exploração de atividade econômica", elucida a questão da seguinte forma:

Ora o regime jurídico aplicável deve tomar em vista não a qualificação do sujeito estatal como prestador de serviço público ou como explorador de atividade econômica. Dependerá da natureza jurídica das atividades desempenhadas. Ou seja, a variação do regime jurídico deriva da característica subjetiva da atividade. A qualificação da entidade estatal é uma decorrência da natureza de seu objeto de atuação - o que se evidencia, inclusive, pela ausência de diferenciação subjetiva explícita na Constituição ou na Lei. A distinção entre estatais prestadoras de serviço público e exploradora de atividade econômica foi construída a partir da constatação de que a atividade desempenhada por cada qual subordinava-se a regime jurídico distinto. (JUSTEN FILHO, 2006, p. 405)

¹³²BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 594.015/SP. Ministro Relator Marco Aurélio. Dj 25/08/2017.

O autor complementa que "não cabe determinar o regime jurídico aplicável a uma atividade como decorrência da natureza da entidade estatal. A solução é precisamente oposta. É necessário avaliar a atividade propriamente dita, para determinar o regime jurídico aplicável" (p. 405).

No caso específico da SABESP, por exemplo, o Estado de São Paulo descentralizou os serviços públicos de fornecimento de água por meio da administração indireta, e a estatal, por sua vez, poderia buscar meios alternativos para manutenção e continuidade do serviço público eficiente sem, no entanto, encarecer o custo do serviço prestado ao usuário.

Essa premissa tem suporte não só na Lei¹³³ como também na doutrina especializada, pois conforme enfatiza Marçal Justen Filho (2006, p. 413), que a regra consagra a concepção de que a prestação do serviço público não pode ignorar o conjunto de atividades econômicas a que se vincula. O fornecimento das utilidades que atendem a necessidades coletivas essenciais pode ser associado ou complementado por outras atividades que apresentam relevância econômica, mas não se enquadram no conceito de serviço público.

O estudo do aresto oriundo do RE 600.867/SP (SABESP) teve o condão de reforçar a discussão na Suprema Corte brasileira sobre os objetivos e o alcance da imunidade tributária recíproca, (r)estabelecendo a melhor interpretação teleológica, sistemática e principiológica do §3º do artigo 150 da Carta de 1988¹³⁴.

Por outro lado, diante do quadro apresentado no caso dos Correios, restou evidente que as consequências deletérias da "extensão da extensão" da imunidade tributária recíproca em favor das entidades da Administração Indireta deflagram problemas no plano da transparência, controle e destinação de receitas públicas, mas, sobretudo, violam as finalidades do federalismo fiscal cooperativo e o sentido da imunidade tributária recíproca definidos pela Constituição de 1988 (*Ibidem*).

¹³³Art. 11 da Lei nº 8.987, que determina que: "No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas (...)".

¹³⁴Sobre o assunto ver: SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro. O STF e a extensão da imunidade tributária recíproca às estatais. Jota.info. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stf-e-a-extensao-da-imunidade-tributaria-reciproca-as-estatais-28072020>. Acesso em: 10/06/21.

Assim, diante do cenário em que o STF ora dá interpretação ampliada para estender a imunidade – como no caso dos Correios – ora dá interpretação restritiva, vislumbra-se afronta não só aos princípios da capacidade contributiva, pacto federativo e isonomia, como também aos princípios da livre iniciativa e concorrência, os quais apresentam-se como direitos fundamentais estatuído pela Constituição Federal (BARBOSA, 2020).

Nesse sentido, é precisa a posição exarada pelo Ministro Celso de Mello, que em interessante síntese, explicitou que¹³⁵:

(...) o princípio da isonomia – cuja observância vincula todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerada, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios, sob o duplo aspecto: a) o da igualdade na lei e b) da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação do ato legislativo, nele não poderá incluir fatores de discriminação responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. (...) A igualdade perante a lei, de outro lado, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador, em qualquer das dimensões referidas, imporá, ao ato estatal por ele elaborado e produzido, a eiva de inconstitucionalidade”. (AI nº 306. 461 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, 06/12/2005. DJ 28.03.2008)

Nessa linha, Carrazza (2008, p. 79) defende a carga tributária deve alcançar a todos com igualdade, justiça e isonomia, sendo certo que eventual sacrifício econômico também precisa ser igual para todos aqueles que se encontra na mesma hipótese tributária.

Certo é que a isonomia do tratamento tributário deve ser observada, pois trata-se de um direito fundamental preconizado na Constituição Federal e, assim, o STF não poderia ter alargado as hipóteses de imunidade recíproca, no caso dos Correios, sem observância dos critérios e sem suporte legislativo.

É certo que reside complexidade na compreensão da possibilidade de acumulação de atividades de distinta natureza por uma única e mesma entidade, pois atualmente não é comum afirmar que determinada estatal executa apenas serviço

¹³⁵AI nº 306.461 AgR. Rel. Ministro Celso de Mello, julg. Em 06.12.2005. 2ª Turma, DJ 28.03.2008. Extraído do livro de Bernardo Gonçalves Fernandes. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª Edição: Salvador: 2013. / FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal** - São Paulo: Saraiva, 2017.

público ou somente atividade econômica em sentido estrito (JUSTEN FILHO, 2006, p. 412).

Contudo, diante da problemática de diferenciação e dificuldade/impossibilidade de o STF superar essa dicotomia entre serviço público e atividade econômica - que atualmente é uma realidade das Estatais - a alternativa parece ser pela necessidade de Lei específica tratando sobre a matéria.

Caso contrário, o cenário necessariamente conduzirá ao afastamento da imunidade para preservar a igualdade entre os contribuintes, bem como o Pacto Federativo - que tem uma via de mão dupla -, já que conceder a imunidade indevidamente viola a autonomia da União, Estados e Municípios de cobrar tributos.

Diante de todo esse panorama divergente caberia então à Lei Complementar definir quais atividades desenvolvidas pelas Estatais estariam imunes?

Conforme se desenhou no presente trabalho, quando se acha diante das "*limitações ao poder de tributar*" cabe, conforme previsão constitucional, à lei complementar a função precípua de regular a matéria, "complementando" a disciplina constitucional (Art. 146, II).

Luciano Amaro (2016, p. 176) enfatiza que deve haver norma uniforme, no caso lei complementar, que trate não só das peculiaridades que a norma constitucional não contempla, mas também que se aplique às diversas esferas de poder.

Ruy Carlos de Barros Monteiro (1987, p. 165) já defendia, antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, uma reflexão construtiva a partir de tese oferecida em 1943 ao Congresso Jurídico Nacional, no qual Paulo Barbosa de Campos Filho¹³⁶ defendeu "a necessidade de ser disciplinada, por lei, a imunidade tributária recíproca, as dúvidas suscitadas em torno das constituições anteriores".

Sendo a criação de normas competência própria do legislador, o Judiciário deve se atentar à segurança jurídica de seus precedentes, pois conforme Heleno Torres (2019, p. 397), "não se pode descuidar da necessidade de enunciados jurisprudenciais que sirvam à funcionalidade sistêmica de se evitar a propositura de novas demandas e de orientar as condutas a partir do entendimento consagrado dos tribunais".

¹³⁶ A imunidade tributária recíproca do artigo 32, "c", da Constituição Federal. Prefeitura do Município de São Paulo, 1945. Ver: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3ª Ed.. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda, 2019. p. 397.

Conforme ensinamentos de Friedrich Muller (2008), normatividade não decorre de qualquer força normativa do fático, tampouco da vigência de um texto jurídico ou de uma ordem jurídica. “Ela pressupõe a concepção da norma como um modelo ordenador materialmente caracterizado e estruturado”. E complementa:

Normatividade designa a qualidade dinâmica de uma norma assim compreendida, tanto de ordenar à realidade que lhe subjaz - normatividade concreta - quanto de ser condicionada e estruturada por essa realidade - normatividade materialmente determinada. Com isso, a pergunta pela relação entre direito e realidade já está dinamizada no enfoque teórico e a concretização prática é concebida como processo real de decisão (MULLER, 2018, p. 15).

Ao construir um precedente com critérios definidos que se tornem vinculantes, o Judiciário não pode aplicar em parte e ignorá-lo em outra para criar uma jurisprudência para determinado caso específico sem que se tenha superado os fundamentos do precedente anterior.

Segundo Friedrich Muller (2008, p. 23), o Judiciário utiliza em larga escala pontos de vista que não são compatíveis nem com os cânones individuais nem com a concepção de norma que lhes subjaz. Assim, a necessidade de um resultado adequado ao objeto, “o significado do conjunto de fatos a ser regulado pela norma e pela decisão, a consideração de nexos históricos, políticos, sociológicos como aspectos que em última instância fundamentaram a decisão”.

A diferenciação de tratamento oriunda da divergência da jurisprudência é motivo de insegurança ao contribuinte e incentiva novas demandas sobre o mesmo tema.

Conforme observa Heleno Taveira Torres (2019),

O estado de latente insegurança jurídica decorre de excessiva mutação jurisprudencial, mediante afetação da estabilidade da ordem jurídica e da confiança legítima nos atos daquele que é o poder responsável pela aplicação do direito e pela pacificação social (TORRES, 2019, p. 399).

O autor complementa que o Judiciário tem o dever institucional de oferecer à sociedade respostas coerentes e com redução de eventuais contradições de entendimentos sobre uma mesma matéria (*Ibidem*, p. 401).

A esperança se encontra no tema nº 1122¹³⁷, que teve sua repercussão reconhecida em 27/11/2020 e decidirá sobre a imunidade recíproca à Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano de São Paulo – CDHU, que é uma sociedade de economia mista que desenvolve atividades na construção de imóveis e sua posterior comercialização à população de baixa renda.

Isso porque, embora aquela Companhia opere na execução de atividades habitacionais populares e desenvolvimento urbano no Estado, é inarredável o fato de que não possui a exclusividade no desempenho do serviço público. Prova disso é que programas como “Minha Casa, Minha Vida” estão abertos para o mercado privado com forte atuação da construção civil e mercado financeiro.

Assim, é evidente que o Supremo terá que apreciar, no tema de repercussão geral 1222, a situação das estatais que embora prestem notório serviço público, atuam também no segmento concorrencial.

Não se duvida que a tributação é individual e incide sobre diferentes hipóteses e, por mais esse motivo, não pode o STF permitir tratamento igual entre situações e circunstâncias não coincidentes. O precedente deve ser analisado no caso concreto.

Para essa situação, perfeitas são as palavras de Friedrich Muller (2008, p. 13) no sentido de que "a busca por critérios absolutos é uma questão sem sentido na ciência. Decisiva é a formulação precisa das diferenças e distinções graduais".

Percebe-se do estudo que o caminho a ser trilhado para definição do alcance da imunidade tributária não pode ser outro senão conferir interpretação às normas de imunidade tributária levando em consideração não só a natureza da pessoa jurídica como também a natureza da atividade desenvolvida pela entidade, bem como o propósito de eventual lucro arrecadado pela estatal e, ainda, a materialidade do tributo.

¹³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ARE 1289782. Ministro Presidente Luiz Fux. Dj 08/01/2021.

5 CONCLUSÕES

1. Conforme foi abordado, a Constituição Federal intitulou "*as limitações ao poder de tributar*" de modo não exaustivo, como pode ser extraído do Art. 150, CF, que prevê as limitações "*sem prejuízo de outras asseguradas ao contribuinte*" e, sob essa premissa, afirmou que a CF está aberta a outras normas implícitas.

2. Nas Constituições brasileiras anteriores, houve evolução acerca da imunidade tributária recíproca, contudo, o benefício abrangia unicamente a União, Estados e Municípios, ficando de fora Autarquias e Fundações, bem como as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. O artigo 150, § 2º, da Constituição Federal/88 resolveu, em parte, essa situação de dúvida que perdurou enquanto esteve em vigor a Constituição anterior acerca da extensão da imunidade recíproca às empresas estatais. Assim, na atual Constituição, ao passo que os entes políticos (União, Estados e Municípios) se beneficiam da imunidade unicamente em razão da condição de pessoas públicas, as empresas estatais necessitam da conjugação da classificação subjetiva - afetas à natureza de cada uma delas - e a classificação objetiva que se refere à atividade desenvolvida.

3. A expressão "*é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público*" deve abranger interpretação ampliativa acerca do sentido das limitações ao poder de tributar, de modo a não ficar circunscrita unicamente ao regime jurídico da estatal ou as nuances acerca de atividades que estejam executando, sendo certo que o aplicador da lei deve perseguir o equilíbrio na interpretação da norma.

4. Na esteira do Art. 150, inc. VI, § 3º, da Constituição Federal, a imunidade tributária recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços referentes à exploração econômica. Contudo, o surgimento de empresas estatais com dúplice atuação tornou difícil a missão de verificar o regime jurídico próprio de cada uma delas. Por esse motivo, uma empresa estatal pode estar sujeita, simultaneamente, a duas esferas jurídicas distintas de tratamento, de modo que a norma a ser aplicada decorrerá da situação concreta e dependerá da prévia e correta identificação da natureza da atividade praticada.

6. Introduzidos os casos concretos ao estudo, as questões que representaram relevância à discussão referem-se ao regime jurídico, monopólio estatal, natureza da

atividade desenvolvida, cobrança de tarifa, além da composição societária e intuito lucrativo.

7. Do contexto das decisões proferidas pelo Supremo, a imunidade conferida aos Correios deveria ter menor alcance, em virtude de inegável atuação no mercado concorrencial, contudo, no julgamento do RE 601.392/PR que analisou a imunidade da ECT, a Corte Suprema deu amplitude irrestrita à desoneração tributária e consignou que seria irrelevante o exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada.

8. No caso dos Correios, foi possível atestar que o Supremo não prestigiou o seu próprio entendimento proferido por ocasião do julgamento da ADPF/46 (monopólio estatal restrito ao conceito de cartas); não observou os três estágios para se conferir a imunidade; invocou a tese do Monopólio para conceder a imunidade, sem que tal instituto tenha sido previsto pela Constituição Federal; considerou ser irrelevante o exercício simultâneo de atividades públicas e privadas, em notório confronto com o princípio da livre concorrência e sua jurisprudência prevalecente. Assim, a nossa conclusão sobre este caso é aquela de que o entendimento vencido no RE 601.392/PR deveria ter prevalecido.

9. No mesmo panorama, a situação jurídico-tributária da INFRAERO definida pelo Supremo assemelhou-se ao caso da ECT, pois algumas das atividades dessas duas estatais são típicas do mercado concorrencial, contudo, tiveram garantida a imunidade tributária recíproca unicamente em razão da interpretação de que os serviços executados estariam inseridos sob o monopólio estatal.

10. No caso da SABESP (RE 600.867/SP), o subsídio cruzado que foi o principal fundamento para conceder imunidade aos Correios, não foi prestigiado e isso obviamente não só violou o princípio da igualdade entre os contribuintes como também as balizas principiológicas da imunidade tributária. Não houve uma superação da jurisprudência, e sim equivocada interpretação da norma, sendo certo que mais coerente seria se o voto vencido do Ministro Roberto Barroso tivesse prevalecido, sobretudo por ter se aproximado mais de uma tributação igualitária ao reconhecer imunidade recíproca às estatais que prestam serviço público em ambiente não concorrencial, ainda que tenha intuito lucrativo.

11. Obviamente que a negociação na Bolsa de Valores não está afeta à finalidade pública, contudo, entende-se que não era esse o principal tema a ser

enfrentado pelo STF no RE 600.867/SP e, sim a apreciação da possibilidade de afastar a tributação sobre o patrimônio e a renda que estão afetos à atividade exclusivamente pública. Nesse *leading case*, esperava-se que o Supremo fixasse o alcance do artigo 150, § 2º e § 3º em perfeita harmonia com o Art. 173, § 2º da Constituição Federal, contudo, o julgamento do tema de repercussão geral levou a um caminho que deixou a questão sem definição, o que sinaliza para uma continuidade do debate jurisprudencial sobre o tema.

12. Dos julgados analisados, percebeu-se que a Corte Suprema tem aferido a ausência de intuito lucrativo e a participação privada na composição societária (distribuição de lucros) da estatal para conceder ou não a desoneração tributária. Tal premissa conduz necessariamente à automática negativa de imunidade tributária às estatais constituídas na modalidade de sociedades de economia mista. Contudo, demonstrou-se que esse critério se revela como insuficiente e superado para apreciar o alcance da imunidade.

13. O entendimento proferido no RE 265.749 tratou da desoneração específica de IPTU de um imóvel que pertencia ao patrimônio da União mas estava na posse direta da CODESP. Observou-se que a situação é semelhante ao RE 594.015/SP que tratou do pedido de desoneração do IPTU de imóvel pertencente à União e que estava arrendado à Petrobrás, contudo o desfecho em cada um dos casos foi diferente, pois o Supremo entendeu que essa última Estatal não estava acobertada pela imunidade recíproca, pelo fato de figurar-se como sociedade de economia mista com intuito lucrativo e comercialização de ações na Bolsa de Valores.

14. Por outro lado, no julgamento da Casa da Moeda (RE 610.517/RJ), o Supremo entendeu suficiente a prestação do serviço sob o regime de monopólio para estender a imunidade tributária recíproca. Contudo, da análise das atividades institucionais da CMB há um catálogo comercial que oferece serviços e soluções de segurança com tecnologia de ponta, que atendem a diversos segmentos privados, o que representa incontestemente intuito lucrativo. Disso extrai-se que a premissa que embasou o afastamento da imunidade tributária da PETROBRÁS, no sentido de que a circunstância da atividade pública estar submetida a monopólio não afastaria o critério essencial para a tributação, igualmente deveria ter sido adotada por ocasião do julgamento do RE 610.517/RJ, que tratou sobre a imunidade da Casa da Moeda do Brasil - CMB.

15. É certo que tratando de "limitações ao poder de tributar" cabe, conforme previsão constitucional, à lei complementar a função precípua de regular a matéria, "complementando" a disciplina constitucional (Art. 146, II). Atualmente, não existe solução normativa específica para as estatais que se dediquem cumulativamente à exploração de atividades econômicas e à prestação de serviços públicos. Sendo a criação de normas competência própria do legislador, o Judiciário deve se atentar à segurança jurídica de seus precedentes. A diferenciação de tratamento oriunda da divergência da jurisprudência é motivo de insegurança ao contribuinte e incentiva novas demandas sobre o mesmo tema. O Judiciário tem o dever institucional de oferecer à sociedade respostas coerentes e com redução de eventuais contradições de entendimentos sobre uma mesma matéria.

16. Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha desempenhado um importante papel de buscar definir critérios de construção dessa imunidade, as peculiaridades de cada empresa estatal são tantas que o casuísmo tem superado a padronização. Como efeito, as decisões da Corte nem sempre têm sido felizes na construção de um sistema de precedentes que inspire exatidão, embora o Judiciário tenha o dever institucional de oferecer à sociedade respostas coerentes e com redução de eventuais contradições de entendimentos sobre uma mesma matéria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edvaldo Nilo. Imunidade Tributária de Empresas Estatais e Entidades do Sistema S: os casos da CPRM, da PPSA, da Petrobras e do Sebrae. **Revista Brasileira de Direito Tributário nº 79**, mar./abr., 2020.

ALMEIDA, Júlio Cezar Menezes. Imunidade Recíproca: Análise e alcance em Relação aos “Impostos Indiretos”. TORRES, Heleno Taveira (Coordenador). **Sistema Tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância: proteção dos direitos fundamentais: responsabilidade tributária: procedimentos fiscais: tributação das operações internacionais**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ARRUDA, Rafael; CABRAL, Gabriel Leão. Regime financeiro das empresas estatais: considerações sobre os restos a pagar. Notas e perspectivas acerca das estatais dependentes. **JOTA**. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/regime-financeiro-das-empresas-estatais-consideracoes-sobre-os-restos-a-pagar-20022020#sdfootnote1sym>. Acesso em: 04/11/2021.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional no. 51. de 14/02/2006**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Isenção de Impostos Estaduais por Lei Federal - Imunidade Recíproca - Sociedade de Economia Mista - Poderes Implícitos - Companhia Siderúrgica Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, v. 61, p. 308-331, 1960. Disponível em: <https://documentcloud.adobe.com/link/review?uri=urn:aaid:scds:US:7c8174ed-b19d-46c1-8afc-6d129e90e07c>. Acesso em: 09/07/21.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e Isenções Tributárias. **Revista de Direito Tributário**, Ano 1, n. 1. São Paulo: jul./set., p. 67-100, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª edição, rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Martin. **O STF e a extensão da imunidade tributária recíproca às estatais**. Online. Publicado em: 09/07/2020. Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/o-stf-e-extensao-da-imunidade-tributaria-reciproca-as-estatais/>. Acesso em: 30/07/21.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Congresso Nacional. LEI FEDERAL n. 13.460, de 25 de junho de 2017. **Diário Oficial da União**, 27 de junho de 2017.

BRASIL. Congresso Nacional. LEI FEDERAL n. 13.303, de 30 de junho de 2016. **Diário Oficial da União**, 01 de julho de 2016.

BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. LEI FEDERAL n. 7.783, de 27 de junho de 1989. **Diário Oficial da União**, 11 de junho de 1989.

BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. LEI FEDERAL n. 9.491, de 09 de setembro de 1997. **Diário Oficial da União**, 11 de setembro de 1997.

BRASIL. Congresso Nacional. LEI FEDERAL n. 8.987, de 12 de fevereiro de 1995. **Diário Oficial da União**, 14 de fevereiro de 1995.

BRASIL. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. LEI ESTADUAL n. 119 de 29 de junho de 1973. **Diário Oficial Executivo**, 30 de junho de 1973.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1891). **Diário do Congresso Nacional**. Rio de Janeiro, 24 de fevereiro de 1891.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1934). **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro, 16 de julho de 1934.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil (1937). **Diário Oficial da União**. Rio de Janeiro, 10 de novembro de 1937.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (1946). **Mesa da Assembleia Constituinte**. Rio de Janeiro, 18 de setembro de 1946.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, 1988.

BRASIL. DECRETO N. 8.945, de 27 de dezembro de 2016. **Diário Oficial da União**, 27 de dezembro de 2016.

BRASIL. DECRETO n. 200, de 24 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**, 27 de fevereiro de 1967, ano 1967.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; FERREIRA, Odim Brandão. **Parecer: Recurso Extraordinário 600.867 – SP**. 2014. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=4175703&ext=.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2021.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Arguição de Preceito Constitucional nº 46. Relator: Marco Aurélio. Julgamento em 05 de agosto de 2009. **Diário Judicial Eletrônico**, 26 de fevereiro de 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Cautelar. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 06 de fevereiro de 2007. **Diário Judicial Eletrônico**, 18 de maio de 2007.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Civil Ordinária nº 2149. Relator: Luiz Fux. Julgamento em 29 de setembro de 2017. **Diário Judicial Eletrônico**, 19 de outubro de 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3090. Julgamento em 11 de outubro de 2006. **Diário Judicial Eletrônico**, 26 de outubro de 2007.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3366/DF. Relator: Ministro Carlos Britto. Julgamento em 13 de junho de 2005. **Diário Judicial Eletrônico**, 02 de março de 2007.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Ilmar Galvão. Julgamento em 13 de setembro de 2000. **Diário Judicial Eletrônico**, 10 de novembro de 2000.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Ordinária Cível nº 1460. Relator: Dias Tofoli. Julgamento em 07 de outubro de 2015. **Diário Judicial Eletrônico**, 11 de dezembro de 2015.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Ordinária Cível nº 2243. Relator: Ministro Dias Tófoli. Julgamento em 17 de março de 2016. **Diário Judicial Eletrônico**, 27 de maio de 2016.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 594.015/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 06 de abril de 2017. **Diário Judicial Eletrônico**, 25 de agosto de 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 600.867/SP. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 29 de junho de 2020. **Diário Judicial Eletrônico**, 30 de setembro de 2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 253.472/SP. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 25 de agosto de 2010. **Diário Judicial Eletrônico**, 01 de fevereiro de 2011.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 285.716. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 02 de março de 2010. **Diário Judicial Eletrônico**, 26 de março de 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 36.341. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 07 de agosto de 2007. **Diário Judicial Eletrônico**, 19 de agosto de 2008.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 399.307. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 13 de junho de 2010. **Diário Judicial Eletrônico**, 30 de abril de 2010.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 601.392. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 28 de fevereiro de 2013. **Diário Judicial Eletrônico**, 05 de junho de 2013.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 610517/RJ. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento em 03 de junho de 2014. **Diário Judicial Eletrônico**, 23 de junho de 2014.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 773992/BA. Relator: Ministro Dias Tófoli. Julgamento em 15 de outubro de 2014. **Diário Judicial Eletrônico**, 19 de fevereiro de 2015.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 897.104. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento em 27 de outubro de 2017. **Diário Judicial Eletrônico**, 11 de dezembro de 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tema de Repercussão Geral 1140. Relator: Ministro Presidente Luiz Fux. Julgamento em 06 de maio de 2021. **Diário Judicial Eletrônico**, 14 de maio de 2021.

CÂMARA, Camila G; FRANÇA, Vladimir da Rocha. O subsídio cruzado na política nacional de saneamento básico como mecanismo de garantia ao desenvolvimento sustentável e aos direitos fundamentais. In: CUNHA, Belinda Pereira da; SILVA, Maria dos Remédios Fontes; DOMINGOS, Terezinha de Oliveira (Orgs.). **Direito e Sustentabilidade**. João Pessoa: CONPEDI, 2014.

CAMPANILE, Vinicius Tadeu. Imunidades tributárias: aspectos controversos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. RT, f. 17-37. São Paulo, mar.-abr. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos**. Editora Malheiros: São Paulo, 2004

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

CARRIJO, Artur de Sousa. A extensão da imunidade tributária à sociedade de economia mista que presta serviços públicos: análise do tema 508 da repercussão geral do STF. **Revista Digital de Direito Administrativo**. v. 7, n. n. 2, p. 01-36, 2020. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/168963/162405>. Acesso em: 04/11/2021.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30ª ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 33 ed. São Paulo: Atlas, 2019

CASA DA MOEDA. **Estatuto Social**. Disponível em: <http://www.casadaMoeda.gov.br/arquivos/pcmb/a-empresa/governanca-corporativa/estatuto-cmb.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2021.

CAERD. **Estatuto Social**. Aprovado em 21.03.2019. Disponível em: . Acesso em: 14 ago. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2015.

CÂMARA, Camila Gomes; FRANÇA, Vladimir da Rocha. O subsídio cruzado na política nacional de saneamento básico como mecanismo de garantia ao desenvolvimento sustentável e aos direitos fundamentais. **Direito e Sustentabilidade I: XXIII Congresso Nacional Do Conpedi**. Universidade Federal da Paraíba – UFPB. João Pessoa, 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=6b79fc67a437b9cc>. Acesso em: 5 nov. 2021.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; SOBRINHO, Liton Ianes Pilau. Instituições brasileiras e a imunidade tributária de templos de qualquer culto. *In: Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi*, realizado em Fortaleza/CE, 2010. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3676.pdf>: Acesso em: 16/06/2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

ELIAS, Juliana. Se Petrobras não tem monopólio, por que mais empresas não fazem gasolina? **UOL Economia**. Publicado em: 21/05/2018. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/05/21/petrobras-monopolio-refino-gasolina.htm>. Acesso em: 10/07/2021.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso De Direito Constitucional**. 9ª ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 12ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. Empresas estatais e a superação da dicotomia "prestação de serviço público/exploração de atividade econômica". *In: FIGUEIREDO, Marcelo; FILHO, Valmir Pontes (Orgs.)*. **Estudos de Direito Público em homenagem a Celso Antônio Bandeira de Mello**. São Paulo: Editora Malheiros, 2006, p. 403-423.

FLORENTINO, Leonardo Farias. O sistema tributário da China. *In: Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado*. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 214-239.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva Educação S.A., v. 3, 2017.

LIMA, Lucas Henrici Marques. O sistema tributário da Itália. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 414-435.

LIMA, Renata Albuquerque; CORDEIRO, Lívy Maria Vaz; ROCHA, Jakson Lima. Poder econômico e monopólio estatal: aplicação em um mercado concorrencial. Constituição, Economia e Desenvolvimento. **Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, n. 15, v. 8, pp. 516-541, 2016.

LOPES, Carlos Côrtes Vieira. Breves considerações acerca do Sistema Tributário nos Estados Unidos da América. **Publicações da Escola da AGU: 1º Curso de introdução ao direito americano**: Fundamental of US Law Course – Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal – Ano III, n. 12, (set./out. 2011). Brasília: EAGU, 2011.

MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. Editora Saraiva, 1984.

MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª Ed. Malheiros: São Paulo, 2003

MARANHÃO JUNIOR, Magno de Aguiar. O sistema tributário dos Estados Unidos da América. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 268-289.

MARQUES NETO, Floriano Azevedo. **Bens públicos: função social e exploração econômica**: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Imunidades Tributárias são cláusulas pétreas. 3ª ed. São Paulo: **Revista de Direito Tributário Contemporânea**, v. RDTC 7, 2017.

MARTINS, Andrea Siqueira. O sistema tributário da Alemanha. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 24-47.

MARTINS, Vinícius Alves Portela. O sistema tributário da Argentina. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 48-85.

MATTOS, Carlos Eduardo. Quebra da Imunidade Tributária em Instituições de Educação. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, RDTCC 17, 2019.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto: contornos e abrangência. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo** RDTCC 25, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2104.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. Apontamentos Sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF. **Revista de informação legislativa**: v. 24, n. 93, jan./mar. 1987. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181746>. Data de acesso: 26/11/2021.

MOREIRA, Clara Gomes; O sistema tributário da Áustria. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 112-123.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MULLER, Friedrich. **Teoria Estruturante do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa; MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Manual de direito administrativo**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PAIVA, Clarissa Teixeira. A remuneração dos serviços públicos concedidos: Taxa ou tarifa? **JUS.COM**. Publicado em: 11/2014. Disponível em:

<https://jus.com.br/artigos/34130/a-remuneracao-dos-servicos-publicos-concedidos>.

Acesso em: 26/10/21.

PAULA, Daniel Giotti. O sistema tributário do Canadá. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020, pp. 144-175.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., v. 3, 2019.

PES, João Hélio F; ROSA, Taís Hemann. O direito fundamental de acesso à água e a interrupção do serviço público de abastecimento. **Publica Direito**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=82cadb0649a3af49>. Acesso em: 25 maio 2021.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Aspectos Controvertidos da Imunidade Recíproca na Doutrina e na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Pensamento Jurídico**, v. 15. São Paulo, 1 Jan/abr 2021.

PINTO, Henrique Motta. A autarquização das empresas estatais na jurisprudência do supremo tribunal federal: um obstáculo para as reformas na administração pública. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 15, Jul 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/3255/2118>>. Acesso em: 04 Fev. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.12660/cgpc.v15n57.3255>.

RIBEIRO, Luís Antônio Siqueira. **A imunidade recíproca das empresas estatais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ROSSI, Licínia. **Manual de direito administrativo**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCARPIN, Andreia. Breves considerações sobre a origem e o desenvolvimento científico do Direito Tributário na Itália. **Revista de Direito Tributário Contemporânea**, v. 2, n. 7, jul./ago 2017.

SCHIRATO, Vitor R. **As empresas estatais no direito administrativo atual**. 1ª ed. Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**, 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação S.A., v. 3, 2021.

SILVA, Lorena Costa; ARAÚJO, Ana Dulce Fonseca Oliveira. Monopólios: análise sob a perspectiva do Direito Econômico. Online. **JUS.COM**. Publicado em: 12/2016 Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/54663/monopolios-analise-sob-a-perspectiva-do-direito-economico>. Acesso em: 15 ago. 2021.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro. O STF e a extensão da imunidade tributária recíproca às estatais. Online. **JOTA**. Publicado em: 28/07/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stf-e-a-extensao-da-imunidade-tributaria-reciproca-as-estatais-28072020>. Acesso em: 10 jun. 2021.

SOARES, Paulo Vitor Gouveia. O sistema tributário do Uruguai. In: **Sistemas tributários no mundo: a tributação no direito comparado**. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (Coordenadores). São Paulo: Grupo Almedina, 2020. pp. 604-627.

SOUZA, Hamilton dias de. **Normas Gerais de direito tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1972. v. 2. *Apud* MEDEIROS, Frederico Batista dos Santos. Imunidade Tributária dos Templos de qualquer culto: contornos e abrangência. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, RDTC 25, 2020.

SOUZA. Patrícia Verônica Nunes Carvalho Sobral de. Intervenção do Estado na atividade econômica e suas formas de ação. **Ars Iuris Salmanticensis**, vol. 9, pp. 95-123, Junio 2021. Disponível em: <https://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/AIS20219195123>. Acesso em: 15 out. 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3ª ed. São Paulo: Editora Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda, 2019. Thomson Reuters Brasil, 2019.

TÁCITO, Caio. Regime jurídico das empresas estatais. **Revista de Direito Administrativo**, v. 195, pp. 1-8. Rio de Janeiro, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45976> Acesso em: 10/10/21.

VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e alcance da imunidade tributária do livro digital. **Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT**, Belo Horizonte: Fórum, Ano 1 Jan/Fev 2003.

URUGUAI. **Constitución de la República del Uruguay (1967)**. Asamblea General Constituyente y Legislativa del Estado. 1967.

ZAMBITTE, Fábio. O monopólio da emissão de meio monetários pela Casa da Moeda do Brasil. Mais do que um monopólio natural, trata-se de um monopólio necessário. Online. **JOTA**. Publicado em: 18/09/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-monopolio-da-emissao-de-meios-monetarios-pela-casa-da-moeda-do-brasil-18092021>. Acesso em: 30/09/21.