



Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

Escola de Direito de Brasília – EDB

Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas

**O DESCABIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EM
FACE DA CORREIOS CELULAR SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA
LIVRE CONCORRÊNCIA**

ANDRÉ SANTOS FERRAZ

Brasília – DF
2017

ANDRÉ SANTOS FERRAZ

**O DESCABIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EM
FACE DA CORREIOS CELULAR SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA
LIVRE CONCORRÊNCIA**

Monografia apresentada como requisito final à
obtenção do título de Especialista em Direito
Tributário e Finanças Públicas da Escola de
Direito de Brasília do Instituto Brasiliense de
Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia
Neto

Brasília – DF
2017

ANDRÉ SANTOS FERRAZ

**O DESCABIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EM FACE DA
CORREIOS CELULAR SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA LIVRE
CONCORRÊNCIA**

Monografia apresentada como requisito final à
obtenção do título de Especialista em Direito
Tributário e Finanças Públicas da Escola de
Direito de Brasília do Instituto Brasiliense de
Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Celso de Barros Correia
Neto

Aprovada pelos membros da banca examinadora em ___/___/2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto

Prof.^(a) Examinador(a)

Prof.^(a) Examinador(a)

Brasília – DF
2017

*Aos meus pais,
Carlos e Andréa.*

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, os quais representaram uma verdadeira base sólida para o meu completo desenvolvimento, incentivando sempre minha busca por novos conhecimentos.

À Rebeca, que me proporciona, atualmente, as maiores alegrias de minha vida.

Ao Professor Dr. Celso, que dedicou atenção, paciência e, sobretudo, confiança ao me orientar na elaboração deste trabalho.

A todos os professores com quem tive aula na Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do IDP, pelas inúmeras lições teóricas, as quais, apesar de tudo, me mostraram que o Direito Tributário Brasileiro é um universo com mais perguntas do que respostas.

Aos demais funcionários do IDP.

A Deus, por ter me guiado ao longo da minha vida acadêmica, a qual espero não terminar aqui.

“Estender um regime das imunidades sobre serviços alheios ao conceito de serviço postal é conferir não um privilégio constitucionalmente admissível, mas um privilégio odioso, considerada a existência de um regime concorrencial na prestação desses serviços que, repise-se, não se caracterizam com serviços públicos, mas com atividade econômica propriamente dita e com intuito, inequivocamente, lucrativo.”

(Ministro Luiz Fux)

RESUMO

A imunidade tributária recíproca disposta na CF/1988 afirma ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, 'a', CF/1988). Contudo, seu escopo é limitado pelo §3º do art. 150, CF/1988. A exceção prevista em tal dispositivo ensejou o surgimento de uma concepção teórica que defende o descabimento da imunidade tributária recíproca em face de empresas públicas que exploram atividades econômicas em que haja atuação direta de agentes privados, tendo em vista que a concessão desse benefício tributário desequilibraria a concorrência em favor de tal ente estatal, o que, por conseguinte, afrontaria diretamente o princípio da livre concorrência. Assim, tendo em vista que os negócios desenvolvidos pela Correios Celular extrapolam as atividades relacionadas ao chamado serviço postal, independentemente do entendimento adotado a respeito da abrangência do mesmo, é perfeitamente cabível afirmar que a EBCT, ao ofertar os serviços da Correios Celular, desempenha atividade eminentemente econômica e, portanto, não faz jus aos benefícios relativos à imunidade tributária recíproca conferidos ao seu serviço postal.

Palavras-chave: Imunidade tributária recíproca. Princípio da livre concorrência. Correios Celular.

ABSTRACT

The reciprocal immunity established in CF/1988 states that the Federal Government, the states, the Federal District and the counties are not allowed to impose taxes on property, income or services of each other (article 150, VI, 'a', CF / 1988). However, its scope is limited by §3 of art. 150, CF/1988. This exception led to theoretical conception that defends the disregard of reciprocal immunity of public companies that exploit economic activities in which there is direct action of private agents, considering that the concession of this benefit would unbalance the competition in favor of such state entity, what would directly confront the principle of free competition. Thus, considering that the businesses developed by Correios Celular extrapolate the activities related to the postal service, regardless of the understanding adopted, it is perfectly reasonable to state that EBCT, by offering the services of Correios Celular, performs economic activity and, therefore, not entitled to the reciprocal immunity conferred on EBCT's postal service provided.

Keywords: Reciprocal Immunity. Principle of free competition. Correios Celular.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. A HISTÓRIA CONSTITUCIONAL DA ORDEM ECONÔMICA E DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ATÉ CF/1988	12
1.1. Tributos no Brasil Colônia.....	12
1.2. A Constituição de Política do Império do Brasil (“Constituição de 1824”).....	14
1.3. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.....	16
1.3.1. <i>O surgimento da imunidade tributária recíproca na Constituição de 1891 ..</i>	17
1.4. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 (“Constituição de 1934”).....	17
1.4.1. <i>Uma breve contextualização</i>	17
1.4.2. <i>A introdução do Título Da Ordem Econômica e Social.....</i>	19
1.4.3. <i>Ampliação do escopo da imunidade tributária recíproca</i>	20
1.5. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 (“Constituição de 1937”).....	22
1.6. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 (“Constituição de 1946”).....	23
1.6.1. <i>O contexto político-econômico</i>	23
1.6.2. <i>A Ordem Econômica e Social na Constituição de 1946.....</i>	23
1.6.3. <i>A ampliação do rol de imunidades tributárias.....</i>	24
1.7. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 (“Constituição de 1967”).....	26
1.7.1. <i>A reforma tributária de 1965 e sua efetivação pela Constituição de 1967</i>	27
2. A ORDEM ECONÔMICA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.....	30
2.1. Contextualização e algumas mudanças proporcionadas nos primeiros anos de vigência da CF/1988.....	30
2.2. A Ordem Econômica na CF/1988.....	31
2.2.1. <i>Livre iniciativa e livre concorrência</i>	34
2.3. A imunidade tributária recíproca na CF/1988	35
2.3.1. <i>Imunidades tributárias na CF/1988: limitações constitucionais ao poder de tributar.....</i>	36
2.3.2. <i>A imunidade tributária recíproca na CF/1988</i>	38
2.3.3. <i>Imunidade tributária recíproca das empresas públicas</i>	40
2.4. Livre concorrência como um limite à imunidade tributária recíproca de empresas públicas	42
3. O DESCABIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EM FACE DA CORREIOS CELULAR SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA.....	44
3.1. O regime jurídico da EBCT.....	44
3.1.1. <i>A Correios Celular</i>	46
3.2. O descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência	46
CONCLUSÕES.....	49
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

A origem do tributo confunde-se com o estabelecimento do homem em sociedade, o qual, a partir do momento em que começou a abandonar o modo de vida nômade, verificou a necessidade da formação de fundos pecuniários para atender às necessidades coletivas. O fundamento do poder de tributar residia na supremacia do interesse da coletividade sobre os interesses dos particulares. Pode-se, portanto, afirmar que, há muito tempo, a sociedade está acostumada com a existência de um sistema tributário, mesmo que primitivo. Ao longo da história, tal sistema se aperfeiçoou, atingindo, além de cidadãos, empresas.

Entretanto, não é sempre que todos homens e empresas foram ou são alvos dessa obrigação. No Império Romano, o *immunitas* dispensava determinados sujeitos de colaborar com tributos. Na Idade Média, clero e nobres eram imunes do controle do Estado no âmbito fiscal. Nos dias de hoje, as hipóteses de imunidades e isenções tributárias ainda existem, sendo, inclusive, contempladas por nosso ordenamento jurídico.

No Brasil, o instituto da imunidade tributária passou por momentos evolutivos importantes, principalmente, em virtude das constituições promulgadas ou outorgadas ao longo da história do país, cada uma com as suas peculiaridades, as quais eram consequências dos momentos social e político ora vividos.

A História Constitucional Brasileira culminou na promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF/1988”). A CF/1988 promoveu os agentes privados ao patamar de principais fomentadores da economia, posição, até então, do Estado. A livre iniciativa e a valorização do trabalho foram colocadas como fundamentos da ordem econômica com o objetivo de assegurar a todos existência digna, devendo, entretanto, serem observados alguns princípios (art. 170, CF/1988), dentre os quais destaca-se o da livre concorrência (art. 170, IV, CF/1988).

Na seara tributária, a CF/1988 limitou o poder de tributar dos entes públicos por intermédio de princípios e das imunidades tributárias. Uma das limitações ao poder estatal de tributar estabelecida pela referida Carta Magna foi a imunidade tributária recíproca, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 (“Constituição de 1891”).

A imunidade tributária recíproca prevista na CF/1988 dispõe ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, ‘a’, CF/1988). No entanto, o texto constitucional ainda

prevê, em seu §3º do art. 150, uma exceção à imunidade em tela no sentido em que a mesma não se aplica, por exemplo, ao patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Essas previsões constitucionais relativas à extensão do cabimento da imunidade tributária recíproca em face da exploração de atividades econômicas por entes públicos, como, por exemplo, as empresas públicas, é alvo de diversos debates doutrinários e jurisprudenciais. Nesse sentido, verifica-se a existência de uma concepção teórica que defende o descabimento da imunidade tributária recíproca em face de empresas públicas que exploram atividades econômicas em que haja também a atuação direta de agentes privados, tendo em vista que a concessão desse benefício tributário desequilibraria a concorrência em favor de tal ente estatal, afrontando diretamente o princípio da livre concorrência e, até mesmo, o fundamento da livre iniciativa, o qual, conforme será defendido adiante pelo presente estudo, não é absoluto no ordenamento jurídico pátrio.

A partir disso, buscar-se-á propor o descabimento da imunidade tributária recíproca em relação às atividades desenvolvidas pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (“EBCT” ou “Correios”) por intermédio da Correios Celular, a qual oferta, atualmente, *chips* e planos pré-pagos de telefonia móvel.

Para se atingir tal objetivo, será feito, no Capítulo 1, um cotejo a respeito da evolução histórica constitucional brasileira no tocante à ordem econômica e à imunidade tributária recíproca, tendo em vista que esse tipo de abordagem histórica tende a ser bastante importante, ou, até mesmo, indispensável, na medida em que possibilita um aprofundamento dos fatores e razões que ensejaram o *status quo*.

No segundo capítulo desta monografia, abordar-se-ão as previsões da CF/1988 relativas à ordem econômica e à imunidade tributária recíproca, sendo pormenorizados os fundamentos que sustentam a ideia de que empresas públicas que prestam atividades eminentemente econômicas não devem gozar dos benefícios da referida imunidade, pois esta, em tal situação, afrontaria o princípio constitucional da livre concorrência ao desequilibrar a competição entre tais empresas públicas e seus concorrentes privados.

Por fim, o Capítulo 3 será o responsável desenvolver uma breve análise das atividades da EBCT e da Correios Celular, para, a partir disso, ficar demonstrado que os serviços ofertados por esta extrapolam os serviços postais prestados por aquela.

Pretende-se, portanto, demonstrar o descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular, já que a mesma deve obedecer às normas aplicáveis a empreendimentos privados na exploração de atividades econômicas, tendo em vista que se trata

de atividade eminentemente econômica desempenhada pela EBCT em um mercado com a presença de outros concorrentes privados.

1. A HISTÓRIA CONSTITUCIONAL DA ORDEM ECONÔMICA E DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ATÉ CF/1988

Quando se estuda qualquer tema relacionado ao Direito, fazer um cotejo a respeito de sua evolução histórica tende a ser bastante importante, ou, até mesmo, indispensável, na medida em que possibilita um aprofundamento dos fatores e razões que ensejaram o *status quo*. Dessa forma, o caminho seguido pelo presente trabalho não poderia ser diferente, tendo em vista a importância de uma menção histórica à imunidade tributária recíproca e à ordem econômica¹ nas constituições brasileiras, conforme buscar-se-á demonstrar no presente Capítulo 1.

Parte-se, portanto, da ideia de que a origem do tributo se confunde com o próprio estabelecimento do homem em sociedade, o qual, a partir do momento em que começou a abandonar o modo de vida nômade, verificou a necessidade da formação de fundos pecuniários para atender às necessidades coletivas. Nesse diapasão, é possível afirmar que foi por intermédio “da tributação, das condições por meio das quais os homens trabalham e produzem, e, sobretudo, das condições nas quais eles promovem o intercâmbio de suas riquezas”² que os Estados evoluíram. Especialmente no Brasil, há quem afirme que os tributos “traduziram sempre os diferentes ciclos econômicos pelos quais passou a economia brasileira.”³

Assim, resta comprovada a íntima relação entre o tributo (e, por conseguinte, a imunidade tributária recíproca) e a ordem econômica, a qual será analisada sob à ótica das constituições brasileiras, realizando-se, previamente, uma breve análise dos tributos e do contexto econômico no Brasil Colônia.

1.1. Tributos no Brasil Colônia

Desde o descobrimento do Brasil, já se observa a incidência de tributos aplicados pela Coroa Portuguesa no território nacional. Dessa forma, é possível afirmar que as raízes do

¹ Eros Roberto Grau adverte a respeito da polissemia da expressão “ordem econômica” (nesse sentido: GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 17ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015). Sem prejuízos, o presente trabalho a referida expressão para indicar o modo de ser da economia, a articulação do econômico, como fato entre os entre os indivíduos.

² BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 18.

³ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 34.

sistema tributário brasileiro estão, na verdade, em normas emanadas diretamente de Portugal e que, por vezes, sofriam adaptações.⁴

Retomando a ideia mencionada acima a respeito da relação entre tributação e produção de riquezas, verifica-se que, no Brasil Colônia, essa lógica não foi quebrada, já que o quinto português (com alíquota incidente de 20% sobre os produtos extraídos das possessões portuguesas d'além-mar) passou a incidir sobre a extração do pau-brasil logo nos primeiros anos de sua exploração no século XVI. Posteriormente, tributos passaram a ser cobrados a partir do surgimento de outras fontes de exploração desta colônia portuguesa, cumprindo destacar a cana-de-açúcar e, posteriormente, a mineração.

Ademais, desde o século XVI, já era observada a concessão de benefícios fiscais a senhores de terra que cultivavam no território colonial itens de interesse português. A prática de concessão de algumas isenções tributárias⁵ foi verificada, esporadicamente, para estimular determinados setores durante todo o período colonial.⁶

Além da crítica aos privilégios tributários concedidos apenas a determinados setores, os quais eram, majoritariamente, aqueles mais próximos do poder; deve-se destacar também que, em muitos momentos, a política tributária adotada por Portugal no Brasil desconsiderava questões referentes à capacidade contributiva, tendo em vista a criação de diversos tributos fixos, *per capita*. Em outras palavras, cobrava-se o que era necessário, desconsiderando qualquer risco que uma cobrança desarrazoada poderia causar a determinada atividade econômica.⁷

A partir do contexto econômico observado período colonial, verifica-se, portanto, que a principal fonte de receita da Coroa Portuguesa no Brasil advinha das relações comerciais de caráter eminentemente exploratório, cumprindo ressaltar, contudo, a criação de determinadas taxas “sob a alegação da necessidade de se contratarem forças militares mercenárias, a fim de combater o inimigo invasor”,⁸ como, por exemplo, ingleses, holandeses e franceses e espanhóis.

Entretanto, foi, no século XVIII, em que se verificou um verdadeiro período de opressão fiscal portuguesa sobre o território brasileiro.⁹ Essa opressão foi impulsionada por uma

⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000; BALHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁵ Aqui, utiliza-se a expressão isenções tributárias em virtude da inexistência de um sistema constitucional brasileiro próprio.

⁶ BALHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁷ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

⁸ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 25.

⁹ “Este é o período de maior opressão colonial sobre o Brasil. A situação econômica portuguesa exigia que o máximo de riquezas fosse transferido para os cofres de Portugal. Nunca as finanças lusitanas dependeram tanto da sua colônia na América. Os rendimentos advindos do Brasil já não eram tratados como complementos das atividades econômicas da Metrópole, mas como essenciais. Essa opressão tendeu a fortalecer-se na medida em que aumentava a dependência portuguesa em relação ao domínio

desfavorável balança comercial portuguesa em virtude, sobretudo, de sua relação de dependência dos produtos ingleses.¹⁰

Mais tarde, em 1808, a chegada da família real português possibilitou, dentre outras coisas, o estabelecimento de isenção tributária para insumos que seriam utilizados pela indústria.¹¹ Entretanto, a opressão fiscal continuou bastante severa, causando insatisfações e permitindo arranjos políticos que, em 1822, possibilitaram a independência do Brasil.

1.2. A Constituição de Política do Império do Brasil (“Constituição de 1824”)

A Independência do Brasil, em 1822, não representou, por sua vez, grandes alterações nas estruturas econômicas, sociais e políticas do país, predominando a cultura patrimonialista de determinados setores que não desejavam alterar o *status quo*¹² e permanecendo a repetição de vícios, como, por exemplo, “o clientelismo, o favor, o nepotismo, os privilégios calcados na amizade, parentesco e etc.”¹³⁻¹⁴ Além disso, a principal fonte de renda governamental continuava sendo os tributos alfandegários, como, por exemplo, o imposto de importação, o qual chegou a representar, em determinados períodos, metade da receita total do governo no Brasil Império.¹⁵

Nesse período, a primeira Constituição do Estado brasileiro foi outorgada, em 1824. Conforme abordado acima, até a Proclamação da Independência, o Brasil vivia sob forte influência portuguesa. Portugal, no entanto, naquele momento, não era a mesma metrópole dos séculos XVI e XVII e seu poder econômico já era pequeno se comparado a outras potências europeias como França, Holanda e Inglaterra. Esse poder econômico inglês fez com que o Brasil, emancipado politicamente, se tornasse dependente da cultura e do comércio daquele país.

britânico. Foi por isso que, a partir de 1750, com o Marquês de Pombal e com a decadência da mineração, essa opressão chegou a níveis insuportáveis, gerando o desejo de emancipação colonial” (AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 99).

¹⁰ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

¹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹² AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000; BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

¹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 79.

¹⁴ Nesse mesmo sentido, acrescenta-se que a Constituição de 1824 manteve “toda tradição patrimonialista e clientelista inerente ao sistema português misturando o patrimônio público com o da pessoa do rei e concedendo favores e monopólios àqueles que lhe prestassem vassalagem” (DANELI FILHO, E. C.; PILAU SOBRINHO, I. I. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de qualquer Culto**. *Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi*. Fortaleza: Conpedi, 2010, p. 6186).

¹⁵ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), pp. 1-40, 1997.

Os ideias liberais ingleses estavam presentes no texto da Constituição de 1824, o qual pretendeu, sem êxito, garantir liberdades individuais e instituir um sistema tributário organizado. De maneira mais direta, é cabível afirmar que a Constituição de 1824 “não trouxe uma completa reformulação das leis tributárias.”¹⁶ Dessa forma, em relação à estrutura tributária adotada, percebeu-se a mera transferência da maioria das regras adotadas até então pela Coroa Portuguesa.

Ademais, a Constituição de 1824 estabelecia flexibilidade quanto à tributação, tendo em vista que estabelecia apenas “princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para instituição de tributos.”¹⁷ Nesse sentido, a Constituição em tela concentrou praticamente toda a competência para instituição e cobrança de tributos nas mãos da Câmara dos Deputados, pois seu artigo 36 estabelecia ser privativa daquela Casa a iniciativa de lei nesta matéria.¹⁸

Nenhuma menção expressa é feita em relação ao instituto da imunidade tributária. Dessa forma, cabia a legislação tributária todo e qualquer tipo de reforma, inclusive o estabelecimento de isenções, as quais continuaram atuando para preservar a política de privilégios a determinados setores, conforme ressaltado acima, não permitindo que a norma prevista no artigo 179 da Constituição de 1824 (ninguém estaria isento de contribuir na proporção de seus haveres)¹⁹ atingisse eficácia. Ou seja, mesmo estabelecendo que nenhum cidadão escaparia do alcance dos tributos, os quais deveriam ser cobrados de acordo com a capacidade contributiva de cada um, a estrutura política patrimonialista vigente durante o Brasil Império permitiu que algumas classes, como, por exemplo, a dos cafeicultores, se subtraíssem, na prática, ao pagamento de tributos.²⁰⁻²¹

Dessa forma, é possível ousar afirmar que, apesar de não estar expressamente disposto no texto da Constituição de 1824, o contexto econômico, social e político vigente no Brasil

¹⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 80.

¹⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 83.

¹⁸ “Art. 36, Constituição de 1824. É privativa da Câmara dos Deputados a Iniciativa.

I. Sobre Impostos.”

(BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

¹⁹ “Art. 179, Constituição de 1824. A inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XV. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”

(BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

²⁰ DANIELI FILHO, E. C.; PILAU SOBRINHO, I. I. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de qualquer Culto**. *Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi*. Fortaleza: Conpedi, 2010.

²¹ Nessa mesma linha, cumpre destacar que “nem sempre o que se visava era o desenvolvimento da economia nacional como um todo, mas especificamente à economia cafeeira” (AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 227).

Império acabou estabelecendo um camuflado instituto da imunidade tributária, gozado, especialmente, pelas classes favorecidas pelo Império.

1.3. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891

A primeira Constituição do Brasil Republicano foi promulgada em 1891, dois anos após a queda do Império, a qual ocorreu em 1889. Crises econômicas, falta de fomento ao comércio e a indústria, gastos excessivos com a Guerra do Paraguai, a perda de apoio de importantes grupos e a força do movimento republicano são fatores comumente apontados como determinantes dessa reviravolta no cenário político brasileiro no final do século XIX.

O novo período republicano trouxe consigo a necessidade de uma nova Constituição, a qual acabaria estabelecendo ideais republicanos e liberais famosos na época, inspirados, sobretudo, na Constituição norte-americana.²²

Apesar dos intensos debates que culminaram no texto constitucional em tela, o efeito dos impostos sobre a população e, por conseguinte, sobre a economia nacional não foi muito abordado, fazendo com que os debates acerca de questões tributárias girassem, principalmente, “em torno da partilha do bolo.”²³

Assim, tendo em vista a consagração do federalismo pela Constituição de 1891, um sistema de discriminação de rendas tributárias firmou competência da União e dos estados. Essa divisão de competências repercutiu, contudo, de maneira negativa, pois acabou provocando uma concorrência tributária entre União e estados em virtude da superposição de tributos e, além disso, praticamente excluiu os municípios de tal divisão, os quais acabaram ficando dependentes das constituições estaduais.²⁴

Ainda no campo tributário, destacam-se a consagração do princípio da legalidade²⁵ e o surgimento de duas hipóteses de imunidade tributária, detalhadas abaixo.

²² AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

²³ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 111.

²⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000; BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

²⁵ “Art. 72, Constituição de 1891. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

§30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.”

(BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

1.3.1. O surgimento da imunidade tributária recíproca na Constituição de 1891

A Constituição de 1891 foi responsável por introduzir, no ordenamento jurídico pátrio, o instituto da imunidade tributária em duas hipóteses, apesar da “terminologia inadequada para o Direito Tributário atual, uma vez que os dispositivos mencionavam ‘isenção’ para casos em que hoje, tecnicamente denominam-se ‘imunidade’.”²⁶⁻²⁷

A primeira hipótese fazia referência à exportação de produtos que não escoados por seus estados de origem, *in verbis*:

“Art. 9º, Constituição de 1891, §2º. É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.”²⁸

A segunda hipótese prevista na Constituição de 1891 tratava da proibição dos estados em tributar bens, serviços ou rendas federais e foi incluída por iniciativa de Ruy Barbosa, sob influência do constitucionalismo norte-americano:²⁹

“Art. 10, Constituição de 1891. É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”³⁰

A partir da leitura do art. 10 da Constituição de 1891, é possível afirmar que o mesmo é, na verdade, um embrião da hipótese de imunidade tributária que atualmente é denominada, pela doutrina e jurisprudência, de imunidade tributária recíproca, a qual está intimamente relacionada ao principal objeto de análise do presente estudo.

1.4. A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 (“Constituição de 1934”)

1.4.1. Uma breve contextualização

Verificam-se, durante a primeira metade do século XX, diversos esforços para se industrializar a economia brasileira. Porém, apenas a partir da década de 1930, a indústria

²⁶ DANIELI FILHO, E. C.; PILAU SOBRINHO, I. I. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de qualquer Culto**. *Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi*. Fortaleza: Conpedi, 2010, p. 6188.

²⁷ O presente trabalho definirá sempre como imunidade tributária aquelas limitações constitucionais ao poder de tributar que estabelecem expressamente a incompetência para que sejam estabelecidas normas instituidoras de tributos em que se verificam determinadas situações fáticas.

²⁸ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

²⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

³⁰ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

nacional começou a caminhar com passos menos discretos, fato motivado pelas mudanças econômicas e políticas observadas naquele período.

Até a década de 1930, a economia brasileira era praticamente toda representada pela produção agrária voltada para exportação.³¹ Os grandes produtores locais formavam a elite da sociedade, dominando a política e os rumos econômicos do país. Assim, havia uma descentralização política devido à formação dessas elites locais. Porém, em 1930, um novo rumo político e econômico foi observado com a eleição de Getúlio Vargas.

A década de 1930 foi marcada, como já afirmado anteriormente, por profundas mudanças políticas e econômicas. No campo político, o governo de Getúlio Vargas foi o responsável por iniciar um processo de centralização política, diminuindo o poder das elites regionais. No sistema econômico, o Estado passou a ter presença ativa,³² conduzindo o processo de industrialização.

A estratégia do governo para dar um novo rumo à indústria do país baseou-se em um modelo de substituição de importações³³ e no desenvolvimento das indústrias de base, siderúrgica e petrolífera, com base na utilização de capital estatal. A partir disso, o Estado passou a ser protagonista no sistema econômico, dominando alguns segmentos da economia brasileira.³⁴

Apesar dos esforços estatais, a partir da criação de diversos organismos, em promover o desenvolvimento industrial; outros fatores também contribuíram para obtenção desse desenvolvimento no período em questão: a urbanização do país e, por consequência, o aumento

³¹ “Desde a época colonial (1500-1822), passando pelo período Imperial (1822-1889) até a República Velha (1889-1930), a economia brasileira dependeu quase que exclusivamente do bom desempenho de suas exportações, as quais durante todo o período, restringiram-se a algumas poucas *commodities* agrícolas. Esse fato caracterizava o Brasil como uma economia agroexportadora. O que variou ao longo do tempo foram os produtos aqui produzidos destinados ao mercado internacional: açúcar, algodão, café, borracha, etc” (GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio S. de; TONETO JR., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 329).

³² É válido, desde logo, ressaltar as diferenças apontadas pela doutrina em relação às intervenções do Estado no e sobre o domínio econômico. A intervenção no domínio econômico ocorre quando o Estado atua diretamente na economia, assumindo o papel de produtor ou fornecedor de bens e serviços. A intervenção sobre o domínio econômico se dá quando o Estado, por meio de regras emanadas por um de seus poderes, regula o exercício das atividades econômicas. Aquele modelo foi adotado por todas as constituições brasileiras, a partir da Constituição de 1934. Apenas na Constituição de 1988, tal modelo foi substituído por um modelo majoritariamente de intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Nesse sentido, citam-se, por exemplo: ATHIAS, Jorge A. N. **A ordem econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997; e GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 17ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

³³ Um sistema de proteção à indústria nacional, baseado em medidas governamentais (como, por exemplo, políticas cambiais) que reduzissem as importações, sustentou o desenvolvimento verificado naquele período, conforme apontam: GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio S. de; TONETO JR., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

³⁴ TODOROV, F. R. e TORRE FILHO, M. M. **History of Competition Policy in Brazil 1930-2010**. *Antitrust Bulletin*, v. 57, pp. 234-257, 2012.

do mercado doméstico; a Segunda Guerra Mundial; o comportamento dos mercados exportadores; e as relações do Brasil com parceiros comerciais chave.³⁵

A Constituição de 1934, promulgada a partir de uma Assembleia Constituinte, copiou os principais ideais socialdemocratas da época e conferiu maior poder ao Governo Federal. Pela primeira vez, a ideia de liberdade econômica é trazida por uma constituição nacional e,³⁶ em relação à matéria tributária, a referida Carta Magna “apresentou-se mais evoluída, rígida e clara.”³⁷

1.4.2. A introdução do Título Da Ordem Econômica e Social

Além de introduzir, pela primeira vez, a ideia de liberdade econômica, conforme afirmado acima, a Constituição de 1934 também apresentou um título até então inexistente nas constituições brasileiras anteriores: o Título Da Ordem Econômica e Social.³⁸

Especificamente quanto à ordem econômica, três artigos merecem destaque, *in verbis*:

“Art. 115, Constituição de 1934. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.

Art. 116, Constituição de 1934. Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações, devidas, conforme o art. 112, nº 17, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais.

Art. 117, Constituição de 1934. A lei promoverá o fomento da economia popular, o desenvolvimento do crédito e a nacionalização progressiva dos bancos de depósito. Igualmente providenciará sobre a nacionalização das empresas de seguros em todas as suas modalidades, devendo constituir-se em sociedades brasileiras as estrangeiras que atualmente operam no País.

Parágrafo único. É proibida a usura, que será punida na forma da Lei.”³⁹

A partir da redação do artigo 115, pode-se verificar que a liberdade econômica não era plena, podendo ser restringida de modo a garantir os princípios de justiça e as necessidades da

³⁵ TODOROV, F. R. e TORRE FILHO, M. M. **History of Competition Policy in Brazil 1930-2010**. *Antitrust Bulletin*, v. 57, pp. 234-257, 2012.

³⁶ FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste**. 6ª ed. (rev. e atual.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

³⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 116.

³⁸ PIMENTA, Adriana C. de S. F.; PRATA, Lucília A. **O Tratamento da Questão Econômica na História Constitucional Brasileira**. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, v. 50(80), pp. 227-254, 2009.

³⁹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

vida social.⁴⁰ Nesse mesmo sentido de presença ativa do Estado na economia, o artigo 116 da Constituição de 1934 conferiu ao Governo Federal o poder de monopolizar qualquer atividade econômica. Por último, o artigo 117, também retrotranscrito, introduziu ao direito brasileiro a ideia de promover o fomento da economia popular, ideal, até hoje, observado em nossa Carta Magna.

Dessa forma, é possível verificar que o texto constitucional ora analisado, de fato, transmite a ideia de uma forte intervenção estatal no domínio econômico, conforme já havia sido destacado acima.

1.4.3. Ampliação do escopo da imunidade tributária recíproca

Em relação à matéria tributária, deve-se destacar que a Constituição de 1934 foi responsável por promover importantes alterações, as quais representaram um primeiro passo para o país ter “condições de ingressar na fase seguinte da evolução dos sistemas tributários, aquela em que predominam os impostos internos sobre produtos”,⁴¹ tendo em vista que, até então, o imposto de importação era a principal fonte de receita da União.⁴²

No campo das competências tributárias, percebeu-se uma nítida evolução, cumprindo ressaltar que a Constituição de 1934 “inovou na legislação tributária e aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências”.⁴³ Citam-se, por exemplo, a concessão do imposto de vendas e consignações aos estados e a ampliação do rol de tributos de competência da União. Além disso, a referida Constituição dotou, finalmente, os municípios de autonomia para definir impostos privativos aos mesmos.⁴⁴

Houve também a ampliação de hipóteses de imunidades tributárias, as quais, assim como na Constituição de 1891, eram denominadas de “isenção” e estavam dispersas por todo texto constitucional.⁴⁵

⁴⁰ FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste. 6ª ed. (rev. e atual.)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁴¹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), 1997, p. 1.

⁴² VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), pp. 1-40, 1997.

⁴³ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 111.

⁴⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000; BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁴⁵ Citam-se, por exemplo, as imunidades: sobre o comércio de cabotagem de mercadorias que sobre as quais já houvesse incidido o imposto de importação (art. 6º, II, Constituição de 1934); sobre a primeira operação do pequeno produtor de impostos de vendas e consignações (art. 8º, I, e, Constituição de 1934); sobre as instituições de educação particulares de ensino primário ou profissional gratuito (art. 154, Constituição de 1934); dentre outras. Nesse sentido: BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

Quanto à imunidade tributária recíproca, pode-se afirmar que a Constituição de 1934 foi responsável por sua consagração,⁴⁶ cumprindo mencionar as seguintes lições doutrinárias em relação ao tema:

“A Constituição de 1934 inovou, como já dissemos antes, em vários aspectos. Se ainda não foi o texto que sistematizou a legislação tributária, firmou princípios antes ausentes das Cartas anteriores, ou presentes de forma ainda implícita, ou limitada, como é o caso do princípio da imunidade recíproca. Neste sentido, o art. 17, X, expressava ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Trata-se de princípio agora com maior amplitude que o firmado na Carta de 1891, a qual, em seu art. 10, dispunha simplesmente ser proibido aos estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, ‘e reciprocamente’. Se, por um lado, cuida-se aqui de princípio que diz respeito à proteção da organização federativa, sendo esta umas das mais notáveis influências de Rui Barbosa na conformação do Estado brasileiro, por outro, em 1934, percebemos um alargamento do referido princípio, sendo estendido aos municípios, agora autônomos, e ao Distrito Federal.(...)

Um aspecto que merece uma reflexão diz respeito ao alcance da imunidade recíproca, no que se refere aos tributos aos quais se dirigia o texto constitucional. A Constituição de 1891 utilizava o verbo ‘tributar’, sem especificar os tributos alcançados pelo benefício. É possível argumentar que a inexistência de um Direito Tributário em fins do século XIX, a ausência de obras e estudos sobre o fenômeno tributário no Brasil e a falta de uma sistematização fiscal naquele momento foram responsáveis pelo uso aparentemente vago da expressão ‘tributar rendas e bens’, alcançando o benefício quaisquer tributos (na realidade, impostos e taxas, as duas únicas espécies de que tratava a Constituição).

De qualquer forma, no momento em que a Carta de 1934 refere-se apenas aos impostos, podemos ver aí uma restrição do privilégio, o qual não poderia ser aplicado às taxas e a contribuição de melhoria, novel tributo desta (...) Tudo indica que o constituinte de 1934 realmente pretendeu restringir o princípio apenas à uma espécie tributária (...).”⁴⁷

A partir disso, verifica-se que, de fato, a Constituição de 1934 representou um importante passo na evolução constitucional da ordem econômica e do instituto da imunidade tributária recíproca.

⁴⁶ “Art 17, Constituição de 1934. 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, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.”

(BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

⁴⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 118-120.

1.5. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 (“Constituição de 1937”)

A Constituição de 1937 foi outorgada por Getúlio Vargas, que dissolveu o Congresso, sem qualquer tipo de consulta popular; e teve inspiração de ideais fascistas, contendo diretrizes autoritárias.

Além disso, é possível afirmar que a previsão de uma forte intervenção estatal na economia foi intensificada, permitindo ao Estado atuar, até mesmo, como produtor, o que era, de certa forma, necessário em face da fraca iniciativa do setor privado. Essa previsão estava prevista no artigo 135 do diploma legal em tela, *in verbis*:

“Art. 135, Constituição de 1937. Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, fundase a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estímulo ou da gestão direta.”⁴⁸

Concomitantemente à liberação da intervenção estatal na economia, a ideia de economia popular estava presente, assim como na Constituição de 1934, só que, desta vez, esse ideal iria ser perseguido pelo governo, punindo quem o atentasse:

“Art. 141, Constituição de 1937. A lei fomentará a economia popular, assegurando-lhe garantias especiais. Os crimes contra a economia popular são equiparados aos crimes contra o Estado, devendo a lei cominar-lhes penas graves e prescrever-lhes processos e julgamentos adequados à sua pronta e segura punição.”⁴⁹

Por sua vez, quanto à matéria tributária, pouco se alterou em relação à Constituição de 1934.⁵⁰ Curiosamente, uma pequena alteração foi introduzida em relação à imunidade tributária de serviços públicos concedidos, conforme depreende-se da leitura do parágrafo único do art. 32, Constituição de 1937:

“Art. 32, Constituição de 1937. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

⁴⁸ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁴⁹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁵⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005; VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), pp. 1-40, 1997.

c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.”⁵¹

Sendo assim, é possível concluir que a Constituição de 1937 representou, na verdade, uma continuação do que já havia sido posto pela Constituição de 1934, tanto em relação à ordem econômica quanto em relação ao instituto da imunidade tributária.

1.6. A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 (“Constituição de 1946”)

1.6.1. O contexto político-econômico

Após a Constituição de 1937, a Constituição de 1946 foi responsável por retomar diretrizes mais democráticas à política brasileira. Ao estabelecer, por exemplo, “a liberdade de organização partidária, a livre associação de classe, a liberdade de manifestação de massa, o direito de greve, a liberdade e garantia individuais para expressão de pensamento”⁵² e etc., a quarta constituição brasileira transmitia ideias que representavam o contexto político brasileiro e mundial.

Além disso, na tentativa de desregulamentar a economia, o Estado abdicou, em parte, seu papel de forte interventor na economia, abrindo mão de políticas protecionistas para os setores industriais ou agrários do país, o que, por conseguinte, permitiu a intensa entrada de capital estrangeiro. Consequentemente, novos segmentos industriais surgiram (aço, automobilístico; elétrico; e etc.) fazendo com que, no período entre 1945 e 1961, o setor industrial dobrasse de tamanho.⁵³

1.6.2. A Ordem Econômica e Social na Constituição de 1946

Assim como as constituições anteriores, a Constituição de 1946 não se esquivou de estabelecer normas referentes à ordem econômica, com destaque para os seguintes artigos:

⁵¹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁵² AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 271.

⁵³ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

“Art. 145, Constituição de 1946. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.

Parágrafo único. A todos é assegurado trabalho que possibilite existência digna. O trabalho é obrigação social.

Art. 146, Constituição de 1946. A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição. (...)

Art. 148, Constituição de 1946. A lei reprimirá toda e qualquer forma de abuso do poder econômico, inclusive as uniões ou agrupamentos de empresas individuais ou sociais, seja qual for a sua natureza, que tenham por fim dominar os mercados nacionais, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros.”⁵⁴

A partir da redação dos artigos retrotranscritos, verifica-se que um novo rumo foi conferido à ordem econômica brasileira.⁵⁵ O foco havia saído da proteção à economia popular, da proteção ao consumidor, passando para a repressão do poder econômico.

Nesse sentido, a Constituição de 1946 “revelava que a ordem econômica nela prevista assentava-se numa economia capitalista de mercado, de inspiração liberal, mas com conotação também social, (...) numa tentativa de conciliar a iniciativa estatal, direitos individuais e fundamentais.”⁵⁶

1.6.3. A ampliação do rol de imunidades tributárias

Apesar de modificar profundamente a discriminação de receitas, institucionalizando, inclusive, um sistema de transferência de impostos,⁵⁷ a Constituição de 1946 não chegou a promover uma sistematização completa do Direito Tributário brasileiro⁵⁸ e, assim, dispôs as normas constitucionais tributárias no Título I (“Da Organização Federal”) do Capítulo I (“Disposições Preliminares”).

⁵⁴ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁵⁵ VAZ, Izabel. **Direito econômico da concorrência.** Rio de Janeiro: Forense, 1993.

⁵⁶ PIMENTA, Adriana C. de S. F.; PRATA, Lucília A. **O Tratamento da Questão Econômica na História Constitucional Brasileira.** *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, v. 50(80), 2009, p. 242.

⁵⁷ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas.** *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), pp. 1-40, 1997.

⁵⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

Assim como a discriminação de receitas, o instituto da imunidade tributária também sofreu significativas alterações. Em relação a tais alterações, cumpre destacar, inicialmente, a previsão disposta no §1º do art. 15, Constituição de 1946, *in verbis*:

“Art. 15, §1º, Constituição de 1946. São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”⁵⁹

Apesar de expressar uma relativa preocupação do constituinte quanto às classes menos favorecidas, a norma constitucional em tela não atingiu eficácia e permaneceu como letra morta durante a vigência da referida Carta Magna.⁶⁰

O rol de hipóteses de imunidades tributárias também foi ampliado. Nesse sentido:

“Na CF/46, as imunidades dos templos de qualquer culto, bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social, se fizeram presentes expressamente. Da mesma forma, as imunidades recíprocas e sobre o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos.”⁶¹

Especificamente em relação à imunidade tributária recíproca, não houve qualquer alteração substancial entre a Constituição de 1937 e a Constituição de 1946, conforme depreende-se a partir da leitura do artigo 31 deste diploma, *in verbis*:

“Art 31, Constituição de 1946. A 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; (...)

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.”⁶²

⁵⁹ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁶⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁶¹ DANIELI FILHO, E. C.; PILAU SOBRINHO, I. I. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de qualquer Culto**. *Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi*. Fortaleza: Conpedi, 2010, p. 6191.

⁶² BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

1.7. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 (“Constituição de 1967”)

O curto período democrático vivenciado pelo Brasil, a partir de 1945, consolidado pela Constituição de 1946, chegou ao fim em 1964 em razão da deflagração de um Golpe Militar no dia 31 de março daquele ano.

Na esfera política, em um primeiro momento, o governo militar estabelecido conservou o Congresso Nacional. Porém, este era dominado e controlado pelo Executivo. Sendo assim, a proposta constitucional encaminhada pelo Executivo ao Legislativo foi facilmente aprovada, promulgando a nova Constituição no dia 24 de janeiro de 1967. As diretrizes constitucionais básicas eram a da segurança nacional, buscando combater os inimigos do regime ora instaurado. A Constituição de 1967 foi objeto de diversas emendas, os Atos Institucionais, mecanismos de legitimação e de legalização da política militar.

Na economia, o Brasil experimentou, entre a segunda metade da década de 1960 e 1974, um período de alto crescimento e de baixas taxas inflacionárias, baseado no pesado investimento público e privado, mas com o amplo aumento da dívida externa. Esse período ficou conhecido na literatura como o “milagre econômico brasileiro”.⁶³ Contudo, partir de 1974, a economia começou a desandar, atingindo o auge da estagnação econômica na década de 1980, a “década perdida”.⁶⁴

As ordens “Econômica e Social” eram dispostas, novamente, de maneira conjunta na Constituição de 1967 e o fim perseguido por aquela era a realização da justiça social, conforme estabeleceu o art. 157, Constituição de 1967, *in verbis*:

“Art. 157, Constituição de 1967. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

- I - liberdade de iniciativa;
- II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana;
- III - função social da propriedade;
- IV - harmonia e solidariedade entre os fatores de produção;

⁶³ Mais precisamente, o período do “milagre econômico” é aquele em que se estende entre 1968 e 1973, “o qual caracterizou-se pelas maiores taxas de crescimento do produto brasileiro na história recente, com relativa estabilidade de preços. (...) Essa *performance* foi decorrência das reformas institucionais e da recessão do período anterior, que geraram uma capacidade ociosa no setor industrial e as condições necessárias para a retomada da demanda. Além disso, o crescimento da economia mundial também permitiu a superação das taxas históricas de crescimento” (GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio S. de; TONETO JR., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 384).

⁶⁴ TODOROV, F. R. e TORRE FILHO, M. M. **History of Competition Policy in Brazil 1930-2010**. *Antitrust Bulletin*, v. 57, pp. 234-257, 2012.

V - desenvolvimento econômico;

VI - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.”⁶⁵

Ainda em relação ao art. 157, Constituição de 1967, cumpre ressaltar a faculdade disposta em §8º, a qual permitia ao Estado intervir no domínio econômico e, até mesmo, exercer monopólio de determinada indústria ou atividade quando indispensável por motivos de segurança nacional⁶⁶ ou quando necessário organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.⁶⁷ Sendo assim, percebe-se a clara pretensão do texto constitucional, inclusive, em relação à ordem econômica, em garantir a segurança nacional.

Por sua vez, em relação à matéria tributária, os militares, desde que chegaram ao poder, manifestaram preocupação, pois entendiam que o sistema tributário brasileiro era cheio de lacunas.⁶⁸ Além disso, as crises econômica e fiscal vivenciadas pelo país, entre o final dos anos 1950 e o início dos anos 1960, formou uma conscientização a respeito da necessidade de reformas e, “nesse sentido, a reforma tributária era vista como prioritária não só para resolver o problema orçamentário, como para prover os recursos necessários às demais reformas.”⁶⁹

1.7.1. A reforma tributária de 1965 e sua efetivação pela Constituição de 1967

Conforme adiantado acima, após 1964, a reforma tributária ganhou impulso e “um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966”.⁷⁰ O objetivo era que o novo sistema tributário elevasse o esforço fiscal da sociedade para que o equilíbrio orçamentário do Estado fosse atingido e também para que sobrassem recursos que poderiam ser dispensados, por meio de incentivos fiscais, para impulsionar o processo de crescimento

⁶⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁶⁶ Vislumbra-se, portanto, a clara pretensão do texto constitucional, inclusive, em relação à ordem econômica, em garantir a segurança nacional e a manutenção do regime militar, conforme já afirmado acima.

⁶⁷ “Art. 157, §8º, Constituição de 1967. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.”

(BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

⁶⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁶⁹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), 1997, p. 7.

⁷⁰ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), 1997, p. 8.

econômico verificado até 1974. Dessa forma, as alterações das normas tributária em tela “desprezou o objetivo da equidade.”⁷¹

Nesse período, a Emenda Constitucional nº 18/1965 (“EC nº 18/1965”):

“efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre os sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema nacional integrado.”⁷²

Duas mudanças implantadas pela EC nº 18/1965 merecem ser destacadas pontualmente:

- estalacimento de “alguns princípios tributários que posteriormente foram incorporados ao Direito Constitucional Tributário”,⁷³ como, por exemplo, o princípio da legalidade;⁷⁴ e
- classificação dos impostos em quatro grandes grupos, segundo sua natureza econômica: sobre o Comércio Exterior; sobre o Patrimônio e a Renda, sobre a Produção e Circulação; e os chamados Impostos Especiais.

Em relação às imunidades tributárias, a EC nº 18/1965 dispôs que:

“Art. 2º, EC nº 18/1965. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - cobrar impostos sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

⁷¹ VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas.** *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), 1997, p. 8.

⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 137.

⁷³ Nesse sentido: BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 138.

⁷⁴ “Art. 2º, EC nº 18/1965. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda.”

(BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017).

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”⁷⁵

O artigo retrotranscrito acima, assim como a maioria dos outros estabelecidos pela EC nº 18/1965, foi replicado *ipsis litteris* pela Constituição de 1967, cumprindo mencionar que:

“As imunidades, tal como já fora previsto na EC 18/1965, eram extensivas às autarquias, ‘no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes’. Não se estendiam, contudo, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concendente no que se refere aos tributos de sua competência. O §2º do mesmo artigo firmou a possibilidade de a União, mediante lei complementar, e atendendo à relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.⁷⁶ Se nada há contra tal possibilidade no que concerne aos tributos federais, estabelecer a União isenções de tributos dos Estados ou dos Municípios revela uma forte intromissão daquela nos negócios dos demais entes federativos, confirmando o caráter autoritário e centralizador da Constituição ‘Federal’ de 1967 (...).”⁷⁷

Além disso, tendo em vista o período ora analisado, não se pode deixar de mencionar a promulgação do Código Tributário Nacional (“CTN”), em 1966, o qual, no entanto, não será abordado de maneira mais detalhada pelo presente estudo já que seu objeto diz respeito a matéria eminentemente constitucional.

A partir do exposto até aqui, verifica-se que, conforme afirmado anteriormente pelo presente trabalho, as disposições estabelecidas pelas constituições brasileiras transmitem os contextos econômico, político e social ora vivenciados pelo país.

Além disso, é possível constatar que, a partir da Constituição de 1934, a ordem econômica e o instituto da imunidade tributária recíproca começaram a se demonstrar como matérias constitucionais relevantes, fato que foi absolutamente confirmado com a promulgação da CF/1988, conforme buscar-se-á analisar no Capítulo 2.

⁷⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

⁷⁶ Tal regra consta ainda hoje no art. 13, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Consideramos, contudo, revogado o dispositivo, por não recepção pela Carta de 1988, face seu art. 151, III.

⁷⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

2. A ORDEM ECONÔMICA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

2.1. Contextualização e algumas mudanças proporcionadas nos primeiros anos de vigência da CF/1988

O final da década de 1970 e o início da década de 1980 apresentaram ao mundo o modelo neoliberal de atuação política e econômica, com destaque para os modelos ora adotados pelo Estados Unidos e pelo Reino Unido.

No Brasil, esse mesmo período representou uma virada no campo político e a crise econômica impulsionava a exaustão do governo militar:

“Mais e mais se tornava difícil a manutenção de um estado de coisas que privilegiasse apenas uma única visão, fosse sociocultural, política ou econômica. A crítica à ortodoxia foi ganhando espaço midiático e o abrandamento da censura permitia a redescoberta dos temas políticos, mesmo que, com isso, se atingissem as hostes do governo. Mas este, diferentemente da maneira com que reagiu às intempéries dos períodos mais duros da ditadura, começa a dar sinais de cansaço. Dito de outra forma, o monólito apresentava sinais de fissura e a composição política em novas bases vinha se processando.”⁷⁸

A partir disso, movimentos populares ganharam força, permitindo um processo político que culminou na redemocratização do país na segunda metade da década de 1980, com a promulgação, inclusive, de uma nova Carta Magna.

A promulgação da CF/1988 representou uma mudança muito grande em todo o cenário político nacional. Ela foi responsável pelo desenvolvimento de uma agenda política para o futuro do Brasil e pela gradual consolidação de democracia.⁷⁹

Na esfera econômica, observou-se o balanceamento da relação pública e privada, fruto dos princípios de livre mercado trazidos pelo novo texto constitucional. O Estado reduziu, aos poucos, sua intervenção direta no domínio econômico e passou a ter funções de incentivo, planejamento e fiscalização.⁸⁰

⁷⁸ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 291.

⁷⁹ TODOROV, F. R. e TORRE FILHO, M. M. **History of competition policy in Brazil 1930-2010**. *Antitrust Bulletin*, v. 57, pp. 234-257, 2012.

⁸⁰ RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência**. *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

No início da década de 1990, o então presidente Fernando Collor de Mello foi o responsável pela abertura econômica brasileira para importações e pelo início das privatizações de empresas estatais que atuavam diretamente no domínio econômico;⁸¹ fatos essenciais para a modernização da economia brasileira observada ao longo dos anos 1990.

No entanto, os efeitos da crise econômica da década de 1980 perpetuaram-se durante a primeira metade da década de 1990, o que, por conseguinte, dificultou a implementação imediata de políticas públicas que efetivassem imediatamente diretrizes e princípios da ordem econômica previstos no novo texto constitucional.

A referida crise exigiu o desenho de um novo plano econômico, o Plano Real, o qual conseguiu estabilizar a inflação, até então, descontrolada. Parece, portanto, razoável afirmar que o Plano Real foi porta de entrada para modernização da economia brasileira e responsável, direto e indireto, pelas principais mudanças verificada na economia brasileira nas últimas duas décadas, as quais, por conseguinte, possibilitaram a confirmação das disposições sobre a ordem econômica dispostas pela CF/1988.

2.2. A Ordem Econômica na CF/1988

O Título VII da Constituição Federal foi o responsável por trazer as novas diretrizes da ordem econômica brasileira, caracterizando a nova Carta Magna pelo o que a doutrina convencionou denominar de Constituição Econômica.⁸² Pela primeira vez, se observou, em uma constituição brasileira, a separação entre a Ordem Econômica e Financeira (Título VII, CF/1988) e a Ordem Social (Título VIII, CF/1988).⁸³

A simples presença de matéria econômica caracteriza uma Constituição Econômica, a qual seria identificada como *material*. Quando, no texto constitucional, verifica-se a presença explícita de princípios de ordem econômica, passa-se a denominá-la de Constituição Econômica *formal*.⁸⁴ Logo, pode-se definir a Constituição Federal de 1988 como uma Constituição Econômica *formal*.⁸⁵

⁸¹ O programa de privatizações foi colocado, pelo então Governo Collor, como um “elemento central no processo de ajuste fiscal e patrimonial do setor público” (GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio S. de; TONETO JR., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 441).

⁸² SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito Concorrencial – as estruturas**. São Paulo: Malheiros, 1998.

⁸³ PROENÇA, José M. M. **Concentração empresarial e o Direito da Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2001.

⁸⁴ SOUZA, Washington P. Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

⁸⁵ Na verdade, conforme detalhado no capítulo 1 do presente trabalho, todas as constituições brasileiras, a partir da Constituição de 1934, trataram de questões referentes à matéria econômica e, por isso, “podem ser consideradas constituições formalmente econômicas.” Nesse sentido: PIMENTA, Adriana C. de S. F.; PRATA, Lucília A. **O Tratamento da Questão Econômica na História Constitucional Brasileira**. *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, v. 50(80), 2009, p. 242.

O primeiro artigo do Título VII da Constituição Federal de 1988 (artigo 170) é o responsável por determinar os fundamentos, os objetivos e os princípios da “Ordem Econômica e Financeira” nacional,⁸⁶ *in verbis*:

“Art. 170, CF/1988. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”⁸⁷

A partir da leitura do artigo retrotranscrito, depreende-se que a Ordem Econômica brasileira tem como fundamentos “a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa”.⁸⁸ Além disso, o mesmo artigo ainda indica como objetivo da Ordem Econômica o de “assegurar, a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social”.⁸⁹

Para alcançar a existência digna de toda população, alguns princípios, os quais seriam os elementos pelos quais a Ordem Econômica se efetivará,⁹⁰ devem ser observados: o da

⁸⁶ SOUZA, Washington P. Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

⁸⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

⁸⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

⁸⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

⁹⁰ SOUZA, Washington P. Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

soberania nacional; o da propriedade privada; o da função social da propriedade; o da livre concorrência; o da defesa do consumidor; o da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; o da redução das desigualdades regionais e sociais; o da busca do pleno emprego; e o do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Tendo em vista o cunho neoliberal da Constituição de 1988, o Estado, observando esses princípios, passa a intervir sobre o domínio econômico, buscando garantir direitos que atinjam a função social da ordem econômica.⁹¹

Nota-se, a intenção do legislador originário em apontar, de forma específica, o objetivo que deve ser alcançado pela ordem econômica. Esse tipo de pauta que estabelece um ou mais objetivos a serem alcançados são chamados de diretrizes, segundo Dworkin.⁹²

Para este renomado jurista, as diretrizes não se confundiriam com os princípios, os quais deveriam ser observados não porque viabilizam ou asseguram a busca de determinadas situações econômicas, “mas, sim, porque a sua observância corresponde a um imperativo de justiça”.⁹³

Dessa forma, sob a ótica de Dworkin, a existência digna de toda a população seria a diretriz da Ordem Econômica nacional (artigo 170, CF/1988), enquanto, a observância dos princípios listados garantiria essa existência digna, a qual corresponde, inegavelmente, a um imperativo de justiça.

Dworkin ainda distingue princípios e regras. As regras delimitariam exaustivamente as condições em que serão aplicadas, ao passo que, os princípios não, os quais buscariam apenas definir uma direção a ser seguida,⁹⁴ corroborando, na concepção de Dworkin, a ideia que o artigo 170, CF/1988, lista princípios os quais devem ser observados.

Outros juristas também se preocupam em diferenciar regras e princípios. Canotilho, por exemplo, afirma que os princípios possuem maior grau de abstração que as regras, as quais ainda poderiam ser aplicadas diretamente no caso concreto, enquanto os princípios não, pois requerem algum tipo de mediação antes de serem aplicados.⁹⁵

⁹¹ RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência**. *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

⁹² GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 17ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁹³ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 17ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 153.

⁹⁴ LEITE, Gisele; HEUSLER, Denise. **Considerações principiológicas sobre a Constituição Federal Brasileira**. *Scientia Iuris*, v.16 (1), p.45-66, 2012.

⁹⁵ LEITE, Gisele; HEUSLER, Denise. **Considerações principiológicas sobre a Constituição Federal Brasileira**. *Scientia Iuris*, v.16 (1), p.45-66, 2012.

Portanto, parece ser bastante razoável afirmar que a soberania nacional, a função social da propriedade, a livre concorrência (...), são realmente os princípios da ordem econômica brasileira. A observação deles não tem a pretensão de criar uma solução específica para um caso concreto. A intenção dessa observação é contribuir para a tomada de decisão do legislador derivado, do aplicador de política pública ou de um juiz, por exemplo.⁹⁶

2.2.1. Livre iniciativa e livre concorrência

Quando a doutrina brasileira versa sobre os princípios constitucionais da Ordem Econômica, um desses princípios certamente é destacado: o da livre concorrência (art. 170, IV, CF/1988). Esse princípio, na maioria das vezes em que é abordado, é acompanhado pelo estudo do fundamento constitucional da livre iniciativa, presente no artigo 1º, IV, e também no artigo 170, *caput*, ambos da Carta Magna. Apesar dessa análise em conjunto, a livre concorrência e a livre iniciativa não devem ser confundidas.⁹⁷

Nesse sentido, livre iniciativa pode ser entendida como o “direito que todos têm de se lançarem ao mercado de produção de bens e serviços por sua conta e risco.”⁹⁸ Por sua vez, livre concorrência é compreendida como a disputa do mercado, a partir de um quadro de igualdade jurídico-formal, em que cada agente econômico abocanha “a parcela que lhe é devida segundo os méritos que apresentou.”⁹⁹

A partir disso, ao condicionar o fundamento da livre iniciativa a diferentes princípios constitucionais, a Carta Magna afastou a concepção liberal clássica da livre iniciativa absoluta.¹⁰⁰ Dessa forma, restou reconhecido, no ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade de a liberdade plena dos agentes gerar distorções de mercado prejudiciais ao sistema concorrencial.¹⁰¹

Assim, a tutela estatal da livre concorrência aparece como um limite negativo da livre iniciativa, devendo esta necessariamente se submeter àquela.¹⁰² Nesse sentido, é possível afirmar que a livre concorrência passou a ser vista como um meio, um verdadeiro instrumento,

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

⁹⁷ RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência**. *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

⁹⁸ PETTER, Lafayete J. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: O significado e o alcance do artigo 170 da Constituição Federal**. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2008, p. 179.

⁹⁹ PETTER, Lafayete J. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: O significado e o alcance do artigo 170 da Constituição Federal**. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2008, p. 248.

¹⁰⁰ RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência**. *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

¹⁰¹ FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste**. 6ª ed. (rev. e atual.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

¹⁰² PROENÇA, José M. M. **Concentração empresarial e o Direito da Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2001.

para se alcançar um bem maior, da sociedade em geral, e não apenas dos agentes de determinado mercado.¹⁰³

Logo, o texto constitucional permite concluir que se pretende criar e preservar um “ambiente no qual as empresas tenham efetivos incentivos para competir, inovar e satisfazer as demandas dos consumidores; proteger o processo competitivo e evitar que os mercados sejam fossilizados pelos agentes com elevado grau de poder econômico.”¹⁰⁴

Em suma, o princípio da livre concorrência fornece uma base jurídica que visa impedir que os agentes, inclusive, os públicos, utilizem o princípio da livre iniciativa de forma exacerbada,¹⁰⁵ já que, no Brasil, pode-se afirmar que, em se tratando de domínio econômico, o princípio da livre iniciativa não significa liberdade absoluta de iniciativa.¹⁰⁶

2.3. A imunidade tributária recíproca na CF/1988

Inicialmente, em relação à matéria tributária, a CF/1988 manteve os princípios gerais presentes nas constituições anteriores. Contudo, alterações consideráveis foram observadas na discriminação das rendas tributárias, ao adotar-se uma nova distribuição de competências. Além disso, “a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada”,¹⁰⁷ com, por exemplo, a previsão de imunidade para Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.¹⁰⁸

Contudo, a partir das lições apresentadas no Capítulo 1 e daquelas que serão apresentadas ao longo do presente Capítulo 2, verificar-se-á que, no histórico das constituições brasileiras, o alcance da imunidade tributária recíproca foi encurtado,¹⁰⁹ tendo em vista que, na

¹⁰³ FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste**. 6ª ed. (rev. e atual.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

¹⁰⁴ FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste**. 6ª ed. (rev. e atual.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 189.

¹⁰⁵ RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência**. *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

¹⁰⁶ PROENÇA, José M. M. **Concentração empresarial e o Direito da Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2001.

¹⁰⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 181.

¹⁰⁸ “Art. 155, CF/1988. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)

X - não incidirá:

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).”

¹⁰⁹ Opinião compartilhada também por: FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação**. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, pp. 132-148, 2012.

CF/1988, o mesmo ficou restrito apenas ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às finalidades essencialmente estatais, segundo disposto no seu art. 150.

2.3.1. Imunidades tributárias na CF/1988: limitações constitucionais ao poder de tributar

Tendo em vista os efeitos produzidos pelas imunidades tributárias, as mesmas são definidas como limitações constitucionais ao poder de tributar.¹¹⁰ Nesse sentido, a própria CF/1988 inclui, na Seção II, do Capítulo I, do Título VI (intitulada de “Das Limitações do Poder de Tributar”),¹¹¹ “as imunidades tributárias propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridades, vedação do confisco e outros.”¹¹²

Alguns pontos relacionados à imunidade tributária já são alvo de harmonia pela doutrina majoritária e, por isso, merecem destaque:

- “1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.”¹¹³⁻¹¹⁴

¹¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹¹¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

¹¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 372.

¹¹³ Em relação à imunidade tributária e à isenção tributária, cumpre acrescentar que “aquilo que se convencionou chamar de imunidade (assim como acontece com isenção, no plano das leis) é regra parcial, de exceção. A imunidade e a isenção jamais serão totais ou coincidentes (no sentido negativo), no primeiro caso, com a norma atributiva de poder tributário, no segundo, com o âmbito de incidência do tributo. Se o fossem, equivaleriam à cassação da competência ou à revogação da lei tributante. Daí a explicável analogia, feita pela doutrina, entre imunidade e isenção, em que pesem as suas diferenças substanciais” (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 374).

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 372.

Apesar da inexistência de consenso doutrinário acerca do conceito de imunidade tributária,¹¹⁵ tendo em vista, por exemplo, corrente que não a enxerga como limitação constitucional às competências tributárias;¹¹⁶ é possível definir, sem prejuízos ao desenvolvimento do presente trabalho, a mesma como:

“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 da redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência (...)

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 um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder.”

Dessa forma, revela-se o principal efeito da imunidade tributária: limitar o poder de tributar; assim como os princípios constitucionais tributários, os quais, por sua vez, não estabelecem incompetência sobre determinadas situações fáticas e, por isso, devem ser diferenciados daquelas.¹¹⁷

Contudo, não é apenas o efeito de limitar o poder de tributar que aproximam as imunidades tributárias e os princípios constitucionais, tendo em vista que uma imunidade representa, na verdade, uma consequência de algum(ns) princípio. Em outras palavras, “as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram.”¹¹⁸ Nesse diapasão, a imunidade tributária recíproca só pode ser plenamente entendida a partir do(s) princípio(s) que a alicerça(m), conforme buscar-se-á detalhar no tópico seguinte.

Além disso, há uma evidente aproximação entre as imunidades tributárias e os princípios em relação aquele que, possivelmente, é seu principal objetivo: “manter resguardados os direitos fundamentais.”¹¹⁹ A partir disso, verifica-se que as limitações ao poder de tributar, as

¹¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, pp. 63-77, 2012.

¹¹⁶ Nesse sentido, entendimento manifestado pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017).

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 380.

¹¹⁹ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação**. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, pp. 132-148, 2012.

quais englobam imunidades tributárias e princípios, devem ser interpretadas em face da proteção aos fundamentos da República Federativa do Brasil.

2.3.2. A imunidade tributária recíproca na CF/1988

O art. 150, VI, “a”, da CF/1988, enuncia, no atual ordenamento jurídico brasileiro, a imunidade tributária recíproca,¹²⁰ *in verbis*:

“Art. 150, CF/1988. 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.”

A previsão da imunidade tributária recíproca expressa, na realidade, dois princípios: o federativo e o da capacidade contributiva.¹²¹ Em outras palavras, o princípio federativo e o princípio da capacidade contributiva são alicerces da imunidade tributária recíproca, em linha com entendimento já manifestado acima, o qual aproxima cada imunidade tributária de princípios constitucionais. Nesse diapasão, cumpre destacar que a imunidade tributária recíproca:

“visa proteger a Federação, como forma de garantir a isonomia entre as pessoas estatais, como também a solidariedade e o respeito mútuo, e a própria autonomia dos entes da Federação – *the power to tax is the power to destroy*, cabendo destacar que a forma federativa de Estado está amparada pela cláusula pétrea do inciso I do §4º do art. 60, da Constituição Federal (...)

Justifica-se, também, a imunidade recíproca pela falta de capacidade contributiva dos entes da Federação, já que suas receitas servem para custear a realização dos

¹²⁰ Denominada, ainda, de “imunidade das entidades políticas” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014) ou de “imunidade intergovernamental” (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de P. **Imunidade Tributária Recíproca e a ECT**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 26, 2007).

¹²¹ Majoritariamente, a doutrina aponta que a imunidade recíproca é fundamentada pelo princípio federativo. Contudo, há autores que preferem fundamentar a imunidade recíproca no princípio da capacidade contributiva (ou, na verdade, na ausência dela). Nesse sentido, leciona: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

respectivos encargos constitucionais, sobretudo, a prestação de serviços públicos e a realização de obras públicas.”¹²²⁻¹²³

Apesar da importância da previsão disposta na alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, da CF/1988, a leitura do mesmo não deve ser feita de maneira isolada, cumprindo analisar, concomitantemente, as disposições previstas nos §§2º e 3º do mesmo artigo, *in verbis*:

Art. 150, §2º, CF/1988. 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.

Art. 150, §3º, CF/1988. As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Da leitura do art. 150, §2º, da CF/1988, depreende-se que a imunidade tributária recíproca é extensiva ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados as finalidades essenciais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

Por sua vez, o §3º do art. 150, CF/1988, limita o escopo da imunidade tributária recíproca no sentido em que a mesma não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

A respeito dos dois referidos dispositivos, importante mencionar as seguintes lições:

“Dos dois dispositivos acima mencionados, observa-se nitidamente que a imunidade recíproca alcança autarquias e fundações públicas. Não abrange, em regra, empresas públicas e sociedades de economia mista. Além disso, é mister que o patrimônio, a renda e os serviços lidas a sua finalidade essencial.

Acresce-se a isso o fato de que se o patrimônio, a renda e os serviços estiverem relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas

¹²² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de P. **Imunidade Tributária Recíproca e a ECT**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 26, 2007, p. 3.

¹²³ Na mesma linha, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) vem reiterando o entendimento de funções da imunidade tributária recíproca que condicionam seu alcance: “i. a imunidade recíproca opera como salvaguarda do pacto federativo, para evitar que a tributação funcione como instrumento de coerção ou indução de entes federados; ii. imunidade recíproca deve proteger atividade desprovida de capacidade contributiva, isto é, atividades públicas em sentido estrito, executadas sem intuito lucrativo” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392-PR**. Voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa, pp. 1 e 2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em 1º de ago. de 2017).

aplicáveis a empreendimentos privados também não cabe a imunidade, eis que tal benefício desequilibraria a concorrência a favor dos entes estatais, em manifesto prejuízo ao princípio da livre concorrência (artigo 170, IV, da CF) dentro da opção fundamental de nosso modelo econômico que é o da livre iniciativa.”¹²⁴

Ou seja, verifica-se na doutrina a existência de uma concepção teórica que defende o descabimento da imunidade tributária recíproca em face de empresas públicas que exploram atividades econômicas em que haja atuação direta de agentes privados, tendo em vista que a concessão desse benefício tributário desequilibraria a concorrência em favor de tal ente estatal, afrontando diretamente o princípio da livre concorrência e, até mesmo, o fundamento da livre iniciativa, o qual, conforme defendido pelo presente estudo, não é absoluto no ordenamento jurídico pátrio.

2.3.3. *Imunidade tributária recíproca das empresas públicas*

A partir da restrição amparada pelo §3º do art. 150, CF/1988, percebe-se que pode haver tributação em relação às pessoas que, em regra, se enquadrariam na imunidade tributária recíproca prevista no *caput* do referido artigo.¹²⁵ Assim, empresas públicas que exploram atividades econômicas em que haja atuação direta de agentes privados devem prestar ao Estado contribuições tributárias na mesma medida em que seus concorrentes, conforme já afirmado acima.

Essa visão guarda íntima relação com os já mencionados princípios constitucionais que são os alicerces da imunidade tributária recíproca (o princípio federativo e o princípio da capacidade contributiva são alicerces da imunidade tributária recíproca), pois “a imunidade recíproca não se presta a assegurar ao ente federado vantagens contratuais ou de mercado, para, pura e simplesmente, permitir-lhe contratar e remunerar em condições mais vantajosas.”¹²⁶

“O essencial, portanto, é examinar se o serviço prestado tem caráter de serviço público, ou se é compatível com um negócio privado.”¹²⁷ Verifica-se, assim, a necessidade de examinar o caso concreto para verificar quais são, de fato, os bens e/ou serviços ofertados por empresa

¹²⁴ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012, p. 139.

¹²⁵ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, pp. 132-148, 2012.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392-PR.** Voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa, p. 2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

¹²⁷ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012, p. 139.

pública, prestadora de serviço público, a qual gozaria, *a priori*, da imunidade tributária recíproca.

Antes, resta necessário apresentar as seguintes lições doutrinárias quanto a distinção entre serviços públicos econômicos¹²⁸ e atividades eminentemente econômicas:

“Cumpra distinguir os serviços econômicos das atividades privadas eminentemente econômicas: aqueles, como já se viu, são serviços públicos, ao passo que estas não se caracterizam como tais, refletindo apenas interesses próprios de empresas privadas. Os serviços públicos econômicos tanto podem ser prestados pelo Estado diretamente, como por pessoas administrativas (empresas públicas e sociedades de economia mista) e entidades do setor privado, através do regime de delegação. As atividades tipicamente econômicas são destinadas, em princípio, às empresas privadas, como assinala o art. 170, parágrafo único, da CF, que consagra o princípio da livre concorrência. Por exceção, podem ser exercidas pelo Estado (art. 173, *caput*, da CF) e por empresas públicas e sociedades de economia mista, antes de sua administração indireta (art. 173, §1º, CF). É o caso, por exemplo, da (...) atividade econômica objeto de monopólio estatal (art. 177, CF).

Nem sempre é inteiramente exata e precisa a linha que demarcar os serviços públicos econômicos e as atividades econômicas privadas. Por isso, surgem divergências em algumas hipóteses. Uma delas foi a que ocorreu com o serviço postal, atividade executada por empresa pública federal.¹²⁹ O STF, em decisão sobre o tema, teve vários votos com conteúdo e extensão divergentes, considerando a recepção, ou não, da legislação anterior pertinente pela vigente Constituição. Prevaleceu a tese do sentido mais amplo para o serviço postal...^{130*131}

Propõe-se, portanto, que aquelas empresas públicas que prestem atividades eminentemente econômicas, conforme a concepção exposta acima, não gozem dos benefícios da imunidade tributária recíproca.

¹²⁸ Serviços públicos podem ser classificados como serviços sociais e serviços econômicos. Nesse sentido:

“Serviços sociais são os que o Estado executa para atender aos reclamos sociais básicos e representam ou uma atividade propiciadora de comodidade relevante, ou serviços assistenciais e protetivos. Evidentemente, tais serviços, em regra, são deficitários, e o Estado os financia através dos recursos obtidos junto à comunidade, sobretudo pela arrecadação de tributos. Estão nesse caso os serviços de assistência à criança e ao adolescente; assistência médica e hospitalar; assistência educacional; apoio a regiões menos favorecidas; assistência a comunidades carentes etc.

De outro lado, os serviços econômicos são aquele que, embora classificados como serviços públicos, rendem ensejo a que o prestador aufera lucros oriundos de sua execução, tendo esse tipo de atividade fisionomia similar à daquelas de caráter tipicamente empresarial (industrial ou comercial). Não são deficitários, portanto, como os serviços sociais. Exemplos comuns são os serviços de energia elétrica, gás canalizado, transportes coletivos e outros do gênero” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. rev. ampl. e atual. até a Lei nº 12.587/2012. São Paulo: Atlas, 2012, p. 325).

¹²⁹ O serviço é disciplinado pela Lei nº 6.538/1978, sendo executado, em monopólio federal, pela ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, criada pelo Decreto-lei nº 509/1969, a quem foi atribuída a exclusividade de execução (“privilégio”).

¹³⁰ Vide ADPF 46/DF, Rel. Min. Eros Grau, em 5.8.2009 (Informativo STF nº 554). A discussão não deixou dúvida de que o serviço postal é serviço público; a discrepância cingiu-se à maior ou menos extensão do sentido de “serviço postal”.

¹³¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25ª ed. rev. ampl. e atual. até a Lei nº 12.587/2012. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 325 e 326.

2.4. Livre concorrência como um limite à imunidade tributária recíproca de empresas públicas

É cediço, tanto na doutrina e quanto na jurisprudência, que as normas constitucionais não podem ser interpretadas individualmente. Nesse sentido, qualquer juízo quanto às atividades econômicas deve observar os fundamentos e os princípios da ordem econômica dispostos pela CF/1988.

A partir disso, ao debruçar-se sobre as questões referentes aos limites da imunidade tributária recíproca de empresas públicas, por exemplo, devem ser consideradas, concomitantemente, as disposições constitucionais sobre a ordem econômica. Esse entendimento é, inclusive, compartilhado por doutrinadores que versam sobre o tema, cumprindo destacar os seguintes posicionamentos:

“As regras constitucionais que tratam das imunidades não podem ser entendidas de maneira absoluta, devendo haver um equilíbrio quando confrontadas com outros princípios fundamentais da Constituição Federal, especialmente o da livre concorrência...”¹³²

“No exame da imunidade recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista, há imperiosa necessidade de atentar para os princípios que regem a atividade econômica...”¹³³

Nesse sentido, apesar de paradoxal, o fundamento constitucional da livre iniciativa e o princípio constitucional da livre concorrência limitam a imunidade tributária recíproca relativa às atividades desenvolvidas por empresas públicas.

Sendo assim, é possível afirmar ser “inadmissível que, sob o argumento da fruição da imunidade tributária recíproca, venha uma empresa pública federal a atingir exagerada vantagem concorrencial.”¹³⁴ Ou seja:

“A imunidade tributária recíproca das empresas estatais só é aplicável se tais entes exercem serviço público, nunca quando realizarem atividade econômica. A razão jurídica e econômica de tal tratamento diferenciado reside na ordem constitucional econômica, fundamentada na livre iniciativa e que tem como um de seus pilares o princípio da livre concorrência. Ora, conferir privilégio fiscal a empresas do Estado em detrimento das empresas privadas pode afrontar o conceito de liberdade econômica,

¹³² FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012, p. 144.

¹³³ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, 2012, p. 68.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392-PR.** Voto-vista do Ministro Luiz Fux, pp. 6 e 7. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

tal como ele vem inserto no Texto Constitucional, já que poderia ferir de morte a liberdade concorrencial, alicerce necessário e imprescindível na construção do nosso sistema constitucional econômico.”¹³⁵

No mesmo sentido:

“O que não é possível constitucionalmente é que uma pessoa jurídica de direito privado, sob a capa de empresa revestida de estatalidade e, portanto, sob a proteção da imunidade recíproca, venha desenvolver atividade econômica lucrativa, contornando o princípio constitucional da livre concorrência.”¹³⁶

Portanto, a partir do momento em que a EBCT desenvolve atividades que extrapolam o denominado serviço postal, a mesma invade esfera reservada ao campo da livre iniciativa, ficando, portanto, obrigada a se sujeitar ao princípio da livre concorrência, norteador da ordem econômica nacional.¹³⁷

Sendo assim, torna-se plausível a discussão sobre o (des)cabimento de imunidade recíproca aos serviços atípicos prestados pela EBCT em regime concorrencial,¹³⁸ conforme buscar-se-á defender no Capítulo 3, especificamente, em relação à atuação da Correios Celular, tendo em vista que suas atividades não guardam qualquer relação ao serviço postal.

¹³⁵ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, 2012, p. 133.

¹³⁶ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, 2012, p. 73.

¹³⁷ FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, pp. 132-148, 2012.

¹³⁸ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, pp. 63-77, 2012.

3. O DESCABIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EM FACE DA CORREIOS CELULAR SOB O PRISMA DO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

3.1. O regime jurídico da EBCT

A CF/1988 dispõe, em seu art. 21, X, que compete à União manter o serviço postal,¹³⁹ regulamentado, por sua vez, pela Lei nº 6.538/1978 (“Lei Postal”), a qual, no entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46 (“ADPF nº 46”), foi recepcionada pela Carta Magna vigente. Além disso, cabe mencionar o Decreto-Lei nº 509/1969, o qual transformou a EBCT em empresa pública.¹⁴⁰

Além de prever, em seu artigo 9º, que o recebimento, o transporte e a entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de carta, cartão-postal e correspondência agrupada são atividades postais exploradas pela União em regime de monopólio, assim como a emissão de selos e o franqueamento postal,¹⁴¹ o referido diploma legal ainda traz outros dispositivos que estabelecem os conceitos dos termos empregados em seu art. 9º e, ainda, outros conexos aos mesmos. O Quadro 1 compila esses conceitos:

Quadro 1. Conceitos estabelecidos pela Lei Postal.

<p>• OBJETO POSTAL: qualquer objeto de correspondência, valor ou encomenda encaminhado por via postal.</p>
<p>Serviço Postal relativo a Valores: remessa de dinheiro através de carta com valor declarado; remessa de ordem de pagamento por meio de vale-postal; recebimento de tributos, prestações, contribuições e obrigações pagáveis à vista, por via postal.</p>
<p>Encomenda: objeto com ou sem valor mercantil, para encaminhamento por via postal.</p>

¹³⁹ “Art. 21, CF/1988. Compete à União:

X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional.”

(BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017).

¹⁴⁰ “Art. 1º, Decreto-Lei nº 509/1969. O Departamento dos Correios e Telégrafos (DCT) fica transformado em empresa pública, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a denominação de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT; nos termos do artigo 5º, ítem II, do Decreto lei nº.200 (*), de 25 de fevereiro de 1967.”

(BRASIL. **Decreto-Lei nº 509, de 20 de março de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0509.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017).

¹⁴¹ “Art. 9º, Lei nº 6.538/1978. São exploradas pela União, em regime de monopólio, as seguintes atividades postais:

I - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de carta e cartão-postal;

II - recebimento, transporte e entrega, no território nacional, e a expedição, para o exterior, de correspondência agrupada;

III - fabricação, emissão de selos e de outras fórmulas de franqueamento postal.”

(BRASIL. **Lei nº 6.538/1978, de 22 de junho de 1978**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6538.htm>. Acesse em 1º de ago. de 2017).

Correspondência: toda comunicação de pessoa a pessoa, por meio de carta, através da via postal, ou por telegrama.	
MONOPÓLIO	Carta: objeto de correspondência, com ou sem envoltório, sob a forma de comunicação escrita, de natureza administrativa, social, comercial, ou qualquer outra, que contenha informação de interesse específico do destinatário.
	Cartão-Postal: objeto de correspondência, de material consistente, sem envoltório, contendo mensagem e endereço.
	Correspondência Agrupada: reunião, em volume, de objetos da mesma ou de diversas naturezas, quando, pelo menos um deles, for sujeito ao monopólio postal, remetidos a pessoas jurídicas de direito público ou privado e/ou suas agências, filiais ou representantes.
CONCORRÊNCIA	Pequena Encomenda: objeto de correspondência, com ou sem valor mercantil, com peso limitado, remetido sem fins comerciais.
	Impresso: reprodução obtida sobre material de uso corrente na imprensa, editado em vários exemplares idênticos.
	Cecograma: objeto de correspondência impresso em relevo, para uso das pessoas cegas. Considera-se também cecograma o material impresso para uso das pessoas cegas.

Fonte: Nota Técnica nº 8/2017/CGAA4/SGA1/SG/Cade,¹⁴² com adaptações.

Ademais, a Lei Postal ainda prevê ainda, duas exceções ao regime de monopólio estabelecido por seu art. 9º: a) o transporte cativo entre dependências da mesma pessoa jurídica, em negócios de sua economia, por meios próprios e sem intermediação comercial; e b) o transporte e a entrega eventuais e sem fins lucrativos.¹⁴³

Contudo, o presente trabalho não pretende aqui discutir se encomenda é ou não serviço postal. Em outras palavras, não se pretende aqui discutir a respeito da extensão do serviço postal, a qual foi objeto de intensas discussões no âmbito do julgamento da ADPF nº 46. Irrefutável, no entanto, é que a atividade desempenhada pela Correios Celular não pode ser enquadrada, de modo algum, serviço postal e, por conseguinte, não é desempenhada pelo

¹⁴² BRASIL, Superintendência-Geral do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Nota Técnica nº 8/2017/CGAA4/SGA1/SG/Cade.** Disponível em: <http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento_consulta_externa.php?nQOVZD7vhBTEYja-QrhmYGTVOH5-xTh8bjBygu-nHe1CgF4q4FLBwoG5ktiPA_Kb4c2Vj0f2DR_mHZQtniigg...>. Acesso em 3 de ago. de 2017.

¹⁴³ “Art. 9º, §2º, Lei nº 6.538/1978. Não se incluem no regime de monopólio:

a) transporte de carta ou cartão-postal, efetuado entre dependências da mesma pessoa jurídica, em negócios de sua economia, por meios próprios, sem intermediação comercial;

b) transporte e entrega de carta e cartão-postal; executados eventualmente e sem fins lucrativos, na forma definida em regulamento.

(BRASIL. **Lei nº 6.538/1978, de 22 de junho de 1978.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6538.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017).

Estado em regime de monopólio, devendo, portanto, obedecer às normas aplicáveis a empreendimentos privados na exploração de atividades econômicas, tendo em vista que se trata de atividade eminentemente econômica desempenhada pela EBCT.

3.1.1. A Correios Celular

Em março de 2017, a EBCT iniciou sua operação na área de telefonia móvel, sob a denominação de Correios Celular. Para tanto, a referida empresa pública contratou a EUTV, prestadora de Serviço Móvel Pessoal autorizada pela Agência Nacional de Telecomunicações, que será responsável pela infraestrutura de suporte às telecomunicações.¹⁴⁴

Na prática, a Correios Celular ofertará, inicialmente *chips* para celulares e recargas de um plano pré-pago.¹⁴⁵ Ou seja, a Correios Celular atuará como concorrente de operadoras de telefonia móvel privadas que não gozam de imunidade tributária.

Nesse sentido, é translúcido que as atividades desenvolvidas pela Correios Celular extrapolam as atividades relacionadas ao chamado serviço postal, independentemente do entendimento adotado a respeito da abrangência do mesmo. Logo, é perfeitamente cabível afirmar que a EBCT, ao ofertar os serviços da Correios Celular, desempenha atividade eminentemente econômica.

Por conseguinte, entender ser cabível a imunidade tributária recíproca aos serviços prestados pela Correios Celular, os quais são, claramente, prestados em serviço de livre concorrência, representa vantagem competitiva a esta empresa perante seus concorrentes privados, conforme buscar-se-á expor a seguir sob a ótica de afronta ao princípio constitucional da livre concorrência.

3.2. O descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência

Inicialmente, cumpre analisar, para efeito do cabimento ou não da imunidade tributária recíproca, o tipo de atividade prestado pela Correios Celular: se serviço público, obrigatório e

¹⁴⁴ BRASIL, EBCT. **Correios Inicia Operação na Telefonia Celular**. *Blog dos Correios*, 6 de mar. de 2017. Disponível em: <<http://blog.correios.com.br/correios/?p=25751>>. Acesso em 3 de ago. de 2017.

¹⁴⁵ BRASIL, EBCT. **Correios Inicia Operação na Telefonia Celular**. *Blog dos Correios*, 6 de mar. de 2017. Disponível em: <<http://blog.correios.com.br/correios/?p=25751>>. Acesso em 3 de ago. de 2017.

exclusivo da União; ou se atividade eminentemente econômica, em regime de livre concorrência.

Nesse sentido, é público e notório que, atualmente, a EBCT não limita sua atuação apenas no âmbito da atividade-fim (serviço postal) que justificou sua criação pela Lei nº 6.538/1978 c/c Decreto-Lei nº 509/1969. Dessa forma, a referida empresa pública vem ofertando “serviços que nada têm de público.”¹⁴⁶

Por sua vez, conforme afirmado acima, parece ser indiscutível que as atividades desenvolvidas pela Correios Celular extrapolam as atividades relacionadas ao chamado serviço postal, independentemente do entendimento adotado a respeito da abrangência do mesmo. Ou seja, a Correios Celular desempenha atividade eminentemente econômica em regime de livre concorrência.

Além disso, contrapondo-se, ainda que pontualmente, a alguns argumentos que serviram para sustentar o posicionamento majoritário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.392-PR,¹⁴⁷ não há que se falar em objetivo de integrar nacionalmente os serviços de telecomunicações por intermédio da Correios Celular, tendo em vista que a mesma utilizará infraestrutura já existente de uma operadora de telefonia móvel.

Portanto, a EBCT não fará investimentos para que os cidadãos de comunidades longínquas tenham acesso à telefonia móvel; diferentemente do que ocorre, por exemplo, no desenvolvimento de suas atividades relacionadas ao serviço postal, o qual exige investimentos em regiões em que a operação será deficitária e, por conseguinte, não atrai, de forma alguma, investimentos de agentes privados.

Nesse contexto, defende-se, fundamentado pela concepção teórica exposta no Capítulo 2, que as atividades desenvolvidas pela Correios Celular não poderiam ser atingidas pelos benefícios da imunidade tributária recíproca que atingem o serviço postal prestado pela EBCT, tendo em vista que, caso observados, tais benefícios consistiriam em uma afronta direta ao princípio constitucional da livre concorrência.

Cabe mencionar, contudo, a existência de relativa dificuldade em separar todas os serviços prestados pela EBCT para fins tributários, já que uma agência da referida empresa, além de prestar serviço postal, ofertaria também *chips* e planos pré-pago relativos às atividades da Correios Celular.

¹⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, p. 71, 2012.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392-PR**. Voto-vista do Ministro Luiz Fux, pp. 6 e 7. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

Porém, ao mesmo tempo em que se verifica tal dificuldade, parece não ser razoável estender aos negócios da Correios Celular os benefícios da imunidade tributária recíproca derivados da prestação de serviço postal pela EBCT. Novamente, a concessão dos referidos benefícios desequilibraria a concorrência em um mercado com a presença ativa de diversos *players* privados, afrontando, por fim, o princípio da livre concorrência e, por conseguinte, a livre iniciativa, a qual, conforme defendido anteriormente, é limitada por este princípio.

A partir de todo o exposto, conclui-se pelo descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular.

CONCLUSÕES

A CF/1988 foi também denominada pela doutrina como Constituição Econômica, devido ao seu Título VII, responsável por dispor as novas diretrizes da ordem econômica brasileira, a qual tem como um de seus fundamentos a livre iniciativa. Além disso, vários princípios foram elencados, os quais devem ser observados e respeitados para que o referido objetivo seja alcançado.

Dentre esses princípios, o princípio da livre concorrência sempre é destacado pela doutrina, o qual é estudado sob diferentes prismas. Nesse contexto, a livre iniciativa, apesar de ser fundamento constitucional, não é plena, sendo limitada pelo princípio da livre concorrência quando se trata de ordem econômica. Dessa forma, a livre concorrência fornece uma verdadeira base jurídica que visa impedir os agentes econômicos e, inclusive, o Estado de exercerem suas liberdades de forma exacerbada.

Por sua vez, em relação à matéria tributária, a CF/1988 manteve os princípios gerais presentes nas constituições anteriores, sendo observadas, entretanto, alterações consideráveis na discriminação das rendas tributárias, ao adotar-se uma nova distribuição de competências e, além disso, uma ampliação da seção correspondente às limitações do poder de tributar.

Nessa seção, inserem-se as denominadas imunidades tributárias, as quais estabelecem normas de incompetência na instituição de tributos sobre determinadas situações fáticas, apesar da ausência de consenso em torno dessa afirmação.

Uma das imunidades tributárias estabelecidas pela CF/1988 é a imunidade tributária recíproca, prevista, ainda que embrionariamente, no ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição de 1891.

A imunidade tributária recíproca disposta na CF/1988 afirma ser vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, 'a', CF/1988). Contudo, o escopo da imunidade tributária recíproca é limitado no sentido em que a mesma não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel (art. 150, §3º, CF/1988).

A referida exceção quanto à extensão da imunidade tributária recíproca ensejou o surgimento de uma concepção teórica que defende o descabimento da imunidade tributária

recíproca em face de empresas públicas que exploram atividades econômicas em que haja atuação direta de agentes privados, tendo em vista que a concessão desse benefício tributário desequilibraria a concorrência em favor de tal ente estatal, o que, por conseguinte, afrontaria diretamente o princípio da livre concorrência e, até mesmo, o fundamento da livre iniciativa, o qual, conforme defendido pelo presente estudo, não é absoluto no ordenamento jurídico pátrio.

Assim, tendo em vista que as atividades desenvolvidas pela Correios Celular extrapolam as atividades relacionadas ao chamado serviço postal, independentemente do entendimento adotado a respeito da abrangência do mesmo, é perfeitamente cabível afirmar que a EBCT, ao ofertar os serviços da Correios Celular, desempenha atividade eminentemente econômica.

Nesse sentido, não é cabível que os negócios da Correios Celular sejam beneficiados pela da imunidade tributária recíproca derivada da prestação de serviço postal pela EBCT. A concessão de tal benefício desequilibraria a concorrência em um mercado com a presença ativa de diversos *players* privados, afrontando, por fim, o princípio da livre concorrência.

A partir de todo o exposto, conclui-se pelo descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ATHIAS, Jorge A. N. **A ordem econômica e a Constituição de 1988**. Belém: Cejup, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 23 de jul. de 2017.

BRASIL. **Lei nº 6.538/1978, de 22 de junho de 1978.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6538.htm>. Acesso em 1º de ago. de 2017).

BRASIL, EBCT. **Correios Inicia Operação na Telefonia Celular.** *Blog dos Correios*, 6 de mar. de 2017. Disponível em: <<http://blog.correios.com.br/correios/?p=25751>>. Acesso em 3 de ago. de 2017.

BRASIL, Superintendência-Geral do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Nota Técnica nº 8/2017/CGAA4/SGA1/SG/Cade.** Disponível em: <http://sei.cade.gov.br/sei/institucional/pesquisa/documento_consulta_externa.php?nQOVZD7vhBTEYja-QrhMYGTVQH5-xTh8bjBygu-nHe1CgF4q4FLBwoG5ktiPA_Kb4c2Vj0f2DR_mHZQtniigg..>. Acesso em 3 de ago. de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.392-PR.** Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em 1º de ago. de 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 25ª ed. rev. ampl. e atual. até a Lei nº 12.587/2012. São Paulo: Atlas, 2012.

DANELI FILHO, E. C.; PILAU SOBRINHO, I. I. **As Constituições Brasileiras e a Imunidade Tributária de Templos de qualquer Culto.** *Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi.* Fortaleza: Conpedi, 2010.

FORGIONI, P. A. **Os fundamentos do antitruste.** 6ª ed. (rev. e atual.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FREITAS, Leonardo B.; BEVILACQUA, Lucas. **Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma limitação.** *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, pp. 132-148, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 17ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2015.

GREMAUD, Amaury P.; VASCONCELLOS, Marco Antonio S. de; TONETO JR., Rudinei. **Economia Brasileira Contemporânea.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e das Sociedades de Economia Mista.** *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 103, pp. 63-77, 2012.

LEITE, Gisele; HEUSLER, Denise. **Considerações principiológicas sobre a Constituição Federal Brasileira.** *Scientia Iuris*, v.16 (1), p.45-66, 2012.

PETTER, Lafayette J. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: O significado e o alcance do artigo 170 da Constituição Federal.** 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2008.

PIMENTA, Adriana C. de S. F.; PRATA, Lucília A. **O Tratamento da Questão Econômica na História Constitucional Brasileira.** *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região*, v. 50(80), pp. 227-254, 2009.

PROENÇA, José M. M. **Concentração empresarial e o Direito da Concorrência.** São Paulo: Saraiva, 2001.

RAGAZZO, Carlos E. J. **Notas introdutórias sobre o princípio da livre concorrência.** *Scientia Iuris*, v. 10, pp. 83-96, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito Concorrencial – as estruturas**. São Paulo: Malheiros, 1998.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de P. **Imunidade Tributária Recíproca e a ECT**. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 26, 2007.

SOUZA, Washington P. Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TODOROV, F. R. e TORRE FILHO, M. M. **History of Competition Policy in Brazil 1930-2010**. *Antitrust Bulletin*, v. 57, pp. 234-257, 2012.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. *Pesquisa e Planejamento Econômico*, v. 27(1), pp. 1-40, 1997.

VAZ, Izabel. **Direito econômico da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.