

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

BRUNNO MARCELO DE ALMEIDA BARROSO MACIEL

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: UMA ANÁLISE DE SUA EXTENSÃO ÀS
EMPRESAS ESTATAIS**

RECIFE
2018

BRUNNO MARCELO DE ALMEIDA BARROSO MACIEL

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: UMA ANÁLISE DE SUA EXTENSÃO ÀS
EMPRESAS ESTATAIS**

Projeto de pesquisa apresentado à Faculdade Damas da
Instrução Cristã como requisito parcial para aprovação
do referido projeto.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Bruna Estima Borba

RECIFE
2018

Ficha catalográfica
Elaborada pela biblioteca da Faculdade Damas da Instrução Cristã

M152i Maciel, Brunno Marcelo de Almeida Barroso.
Imunidade tributária recíproca: uma análise de sua extensão às empresas estatais. / Brunno Marcelo de Almeida Barroso Maciel. - Recife, 2018.
54 f.

Orientador: Prof^a. Dr^a. Bruna Estima Borba.
Trabalho de conclusão de curso (Monografia - Direito) – Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2018.
Inclui bibliografia

1. Direito. 2. Imunidade recíproca. 3. Empresas estatais. 4. Serviço público. I. Borba, Bruna Estima. II. Faculdade Damas da Instrução Cristã. III. Título

340 CDU (22. ed.) FADIC (2018-147)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DIREITO

BRUNNO MARCELO DE ALMEIDA BARROSO MACIEL

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: UMA ANÁLISE DE SUA EXTENSÃO ÀS
EMPRESAS ESTATAIS

Defesa Pública em Recife, ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente: BRUNA ESTIMA BORBA

Examinador (a) ANDRÉ CANUTO

Dedico este trabalho, a minha mãe, ao meu pai, a minha irmã, a minha namorada e aos meus amigos que sempre estiveram comigo ao longo desses 5 anos de curso, me dando toda a força e apoio para que eu pudesse trilhar essa jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço acima de tudo a Deus, por me dar capacidade, força, saúde, sabedoria e coragem, não apenas para concluir a graduação, mas por todos os dias que me faz enfrentar as intempéries da vida com olhar grato e a certeza de que cuida de mim.

Agradeço a minha mãe, por ter me mostrado desde criança o poder da persistência, por me incentivar à ir atrás dos meus objetivos e por sempre me apoiar nas minhas escolhas, sejam elas quais forem.

Agradeço ao meu pai, por sempre colocar a família em primeiro lugar e por sempre ter conseguido me proporcionar, junto a minha mãe, o estudo. Sem ele nada disso seria possível.

Agradeço a minha namorada, Raíssa Melo, por sempre ter estado ao meu lado independente de quais sejam as circunstâncias. Obrigado por toda paciência, carinho e cuidado em todo esse caminho da graduação. Serei eternamente grato por você fazer parte da minha vida.

A Prof. Dra.^a Bruna Estima Borba, que além de orientadora é um exemplo de docente a qual tenho em mais alta estima. Obrigado por todos os conselhos, pela enorme paciência em me ouvir e por direcionar o meu trabalho com tanto zelo. Sem dúvidas a senhora é uma das responsáveis por aumentar e consolidar meu amor pelo Direito Tributário.

Por fim, agradeço a todos os colegas que caminharam junto comigo nesses anos de curso. Não vou citar nomes para não correr o risco de esquecer de ninguém, mas serei eternamente grato a todos os bons amigos que fiz nessa jornada, sem dúvidas o caminho se tornou muito mais leve e prazeroso graças a vocês.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo precípuo explicar aspectos da imunidade tributária recíproca e a sua extensão jurisprudencial às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público. Através de uma análise que aborda diversos temas do direito tributário inerentes à compreensão do estudo, buscou-se na pesquisa verificar se essa extensão da imunidade às empresas estatais seriam devidas ou não, observando os casos julgados no Supremo Tribunal Federal, e a posição firmada pela instituição em face dos princípios da livre concorrência, da iniciativa privada e demais preceitos constitucionais abordados. Desse modo, levantando as premissas teóricas extraídas da Constituição Federal, em que pese o entendimento do STF, defende-se que as empresas estatais, cada vez mais, tem desempenhado papéis próprios da iniciativa privada, gerando um grave risco à livre iniciativa, devendo a extensão da imunidade recíproca ser estendida apenas em casos isolados e não de maneira generalizada como vem ocorrendo na última década.

Palavras-chave: Imunidade Recíproca. Empresas Estatais. Serviço Público.

ABSTRACT

The main objective of this work is to explain aspects of reciprocal tax immunity and its jurisprudential extension to public companies and mixed-economy companies that provide public services. Through an analysis that addresses several tax law issues inherent to the study's understanding, it was sought in the research to verify if this extension of the immunity to state-owned enterprises would be due or not, observing the cases judged in the Federal Supreme Court, and the position signed by the institution in the face of the principles of free competition, private initiative and other constitutional precepts addressed. Thus, raising the theoretical premises extracted from the Federal Constitution, in spite of the STF's understanding, it is argued that state-owned enterprises, increasingly, have played private roles of the private sector, creating a serious risk to free enterprise. Extension of reciprocal immunity is extended only in isolated cases and not in a generalized way as has been occurring in the last decade

Keywords: Reciprocal Immunity. State-Owned Enterprises. Public Service.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PODER DE TRIBUTAR: compreendendo as limitações ao exercício da competência tributária por meio de princípios constitucionais	11
2.1	Competência tributária: um poder soberano sujeito a limitações	12
2.2	Da obediência aos princípios que norteiam o direito tributário e a exigência de impostos sobre pessoas jurídicas de direito privado.....	133
2.2.1	Legalidade Tributária: o afastamento da lei de incidência da lei tributária deve atender a valores constitucionalmente relevantes.....	14
2.2.2	Anterioridade anual e Nonagesimal e a segurança jurídica dos contribuintes	16
2.2.3	Princípio da irretroatividade da lei tributária e a obediência à certeza da tributação	17
2.2.4	Princípio da vedação ao confisco: a tributação isonômica a todas as empresas privadas não pode ser considerada confiscatória.....	19
2.2.5	Princípios da Isonomia e da capacidade contributiva: somente a Constituição deve imunizar contribuintes da incidência da tributação	20
2.3	Fato gerador do tributo e a compreensão da incidência da lei e seu afastamento pela imunidade.....	21
3	AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas	24
3.1	Imunidades condicionadas e incondicionadas: quando a Constituição delimita suas condições	26
3.2	Imunidades tributárias em espécie: compreendendo os valores protegidos pela Constituição	27
3.2.1	Imunidade tributária religiosa.....	28
3.2.2	A imunidade tributária dos Partidos Políticos e das Instituições Educacionais	29
3.2.3	A imunidade tributária cultural.....	31
3.2.4	Imunidade tributária da EC 75/213 e a produção musical.....	32
3.2.5	Imunidades Recíprocas e a obediência ao pacto federativo	32
4	ANÁLISE DOS JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Uma temerária extensão da imunidade recíproca a empresas privadas	40
4.1	O caso da empresa brasileira de correios e telégrafos: Recurso Extraordinário nº 407.099 e 601.392	40

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como fito precípua explicar aspectos do Direito Tributário brasileiro, no que diz respeito à imunidade tributária recíproca elencada na Constituição Federal de 1988, fazendo uma análise das empresas públicas e sociedades de economia mista que se enquadram nesse regime.

A competência dos entes públicos de instituir e cobrar tributos não é ilimitada. Ao contrário, do mesmo texto que se concebe as competências tributárias, igualmente se encontram suas limitações, ou seja, na Constituição Federal.

O Constituinte de 88, visando trazer um equilíbrio entre a necessidade do poder público em angariar recursos para manter toda a estrutura estatal funcionando e garantir aos cidadãos, ora contribuintes, os seus direitos frente à invasão do Estado em seu patrimônio, instituiu normas e princípios limitadores do poder de tributar. No bojo desses princípios e normas, tem-se o instituto da imunidade tributária.

Assim, a imunidade tributária atua como limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo as pessoas políticas de cobrar impostos nas hipóteses expressamente especificadas na Constituição Federal. Desse modo, ganha relevo, seja pelo princípio que se intenta resguardar, seja pela divergência quanto à abrangência de sua admissibilidade, o estudo da denominada imunidade tributária recíproca e, neste mister, questiona-se se é legítima ou não a extensão das imunidades dadas às pessoas jurídicas de direito privado abrangidas pelo conceito de administração pública indireta. A possibilidade e adequação do reconhecimento de imunidade às empresas estatais, com o que é o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), será objeto de estudo.

A função primordial do presente trabalho é, sem procurar esgotar o assunto, fazer uma análise dos diversos temas inerentes à imunidade tributária, tais como os princípios que regem o direito tributário, a competência dos entes para instituir e cobrar tributos, explicar a teoria do fato gerador, conceituar empresa pública e serviço público, realizando um estudo aprofundado dos ditames legais e da jurisprudência pertinentes ao Direito Tributário, bem como à Constituição Federal.

Cumprido esclarecer que esta pesquisa utiliza o método hipotético dedutivo na qual é realizada uma revisão bibliográfica, entre doutrina, normas jurídicas e jurisprudência,

analisados e comprados artigos, livros e teses sobre a visão de diferentes autores a respeito da matéria.

Portanto, o presente trabalho de conclusão de curso será partido em três capítulos distintos, divididos em itens. No inicial, será feita uma análise pontual dos aspectos da competência tributária, demonstrando a sua previsão constitucional, trazendo suas características básicas, demonstrando entre as quais suas hipóteses de incidência e as limitações a seu exercício, ou seja, os princípios e as imunidades.

Em segundo momento, será abordado o tema das imunidades tributárias enquanto hipótese de limitação no texto constitucional, além de discorrer um pouco sobre empresa pública e sociedade de economia mista bem como conceituar serviço público.

Por derradeiro, no terceiro capítulo, será feita uma análise das imunidades conferidas às estatais, isto é, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, trazendo como objeto de estudo o caso da ECT e a atividade por ela prestada, com objetivo de verificar-se a admissibilidade ou não de se estender a imunidade recíproca para esse caso e outros correlatos.

O entendimento de cada um dos pontos que serão tratados desencadeará o raciocínio lógico-jurídico pelo qual se espera demonstrar a inadequada extensão da imunidade recíproca às empresas privadas, ainda que participantes da administração pública indireta, ou seja, às empresas estatais.

2 PODER DE TRIBUTAR: compreendendo as limitações ao exercício da competência tributária por meio de princípios constitucionais

Inicialmente, antes de adentrar na problemática das imunidades recíprocas, é necessário para tanto entender o papel do Estado como agente público e a sua eterna necessidade de captar recursos e auferir renda.

Amparado por um poder soberano de criar e exigir tributos, o Estado não pode exercer tal poder de forma ilimitada, devendo se submeter a limitações sob a forma de imunidades e, adicionalmente, de princípios.

A cobrança de tributos realizada por meio de sua atividade financeira se mostra como principal fonte para entrada de receitas públicas, voltadas ao intuito que o Estado possa atingir os objetivos fundamentais inseridos na Constituição Federal, em seu artigo 3º, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, erradicação de pobreza e da marginalização bem como manter a sua estrutura como máquina pública e disponibilizar ao cidadão, ora contribuinte, os serviços que lhe compete.

Sob essa perspectiva, o poder estatal necessita realizar intervenções em diversos segmentos da vida privada da população podendo, com o respaldo do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, tirar parcelas de riquezas auferidas pelo particular, desde que seja em prol do coletivo.

Sobre essa ideia, Alexandre já falava que:

Nessa linha, em virtude do primeiro princípio, quando há, numa relação jurídica, um polo ocupado pelo estado, agindo nesta qualidade (como ente estatal buscando a consecução de fins públicos) e, outro ocupado por particular defendendo seus direitos individuais, e considerado normal a atribuição de vantagens ao Estado. Há um desnivelamento, uma verticalização na relação jurídica. O Estado comparece um pouco acima; o particular, um pouco abaixo (2015, p. 30).

Para que o poder público possa adentrar no patrimônio do particular sem que essa invasão não se tornasse um verdadeiro confisco desmedido, havia a necessidade de que essa conduta fosse positivada, com regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos. Com fulcro nessa necessidade, nasceu o Direito Tributário, também conhecido como direito fiscal, sendo um dos ramos do Direito Público Interno, tendo como objetivo a fiscalização dos tributos bem como a sua arrecadação para os cofres públicos. Desse modo, Carvalho já dizia que “O Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de preposições jurídico - normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação, e fiscalização de tributos” (2012, p. 15).

Seguindo essa premissa, pode-se entender que o Direito Tributário é o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e o particular sujeitos a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando e definindo a atuação do poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos que por ventura possam a vir ocorrer em virtude desse poder. É nesse sentido que são examinados os mais relevantes princípios constitucionais que limitam o exercício da competência tributária.

2.1 Competência tributária: um poder soberano sujeito a limitações

Importante entender que a Constituição Federal, determinou em seu artigo 24, I, que compete concorrentemente a União, Estados, Distrito Federal e Município legislar sobre matéria de ordem tributária. No entanto, visando evitar conflitos entre entes, optou-se o legislador em dividir a matéria em normais gerais, ou seja, de observância geral a todos os entes federados, e específicas, editadas por cada ente em particular segundo as suas peculiaridades locais, vide artigo 24, I, §§ 1º a 4º CF.

Assim, como as normas gerais podem ser vistas sob um patamar mais elevado de abstração em relação as normas específicas, estas tem que estar em consonância com aquelas para serem validas no ordenamento jurídico. Na pratica, pode ser observar de maneira muito clara esse cenário quando a União edita uma lei geral sobre prescrição tributaria, a título de exemplo, e se um determinado Estado Federado no futuro quiser legislar sobre a mesma matéria, não poderá colocar em sua lei nenhum dispositivo que afronte ou que não esteja em consonância com lei da União outrora criada.

A esse tipo de repartição de competência, a boa doutrina optou por classificar como técnica de repartição vertical. Sob essa ótica está inserido o Direito Tributário, matéria a qual todos os entes federativos podem, nos limites de suas atribuições, legislar sobre.

Para concluir essa noção introdutória, faz-se necessário trazer uma definição do conceito de competência. Para tanto, o professor Roque Antônio Carraza, de maneira muito clara e coesa nos ensina que “a competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas” (CARRAZA, 2004, p. 17)

De suma importância perceber que a competência tributária já nasce delimitada no próprio texto Constitucional. Logo, o poder legislativo de um Estado sabe que não pode criar

um imposto diferente daqueles previstos no artigo 155 da Constituição Federal, assim como o Legislativo de um Município sabe que está limitado aos previstos do artigo 156, por exemplo. A única exceção, entre os entes federados é a União, que além de poder legislar sobre os impostos previstos no artigo 153, pode instituir tributos não discriminados no texto constitucional, uma vez que possui a competência residual também com previsão na carta Magna em seu artigo 148.

Essa competência residual, também conhecida como remanescente, é a outorga dada a União de legislar, sobre matérias as quais não foram previstas nas competências dos Estados, Municípios ou Distrito Federal, possuindo assim essa dupla competência atribuída pela Constituição Federal. Sob essa ótica, Amaro nos ensina que:

A chamada competência residual, para a instituição de outros impostos, traduz aplicação da mesma técnica: arrolados os tipos atribuídos a cada um dos entes, os tipos remanescentes (residuais) são atribuídos à competência da União (art. 154, I). Disso resulta que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União (art. 153) não é exaustiva (AMARO, 2012, p. 161).

Assim, fixado o conceito de competência tributária, passa-se agora a examinar as limitações ao exercício de tal competência, quais sejam: os mais relevantes princípios constitucionais e as imunidades.

Os princípios que norteiam o Direito Tributário são verdadeiros mecanismos de defesa do contribuinte, frente na invasão Estatal no patrimônio privado. Em que pese todos serem igualmente importantes, serão abordados aqueles aplicáveis a todos os tributos e a todos os entes: a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, a isonomia e a capacidade contributiva e a proibição ao confisco.

As imunidades, por sua vez, correspondem a exclusões do poder de tributar e, por sua relevância para este estudo, serão examinadas no próximo capítulo.

2.2 Da obediência aos princípios que norteiam o direito tributário e a exigência de impostos sobre pessoas jurídicas de direito privado

Para que um tributo seja posto no ordenamento jurídico, ele deve estar em consonância com os princípios elencados na Constituição, servindo estes como verdadeiras regras impostas pela Carta Magna afim de garantir a máxima segurança jurídica.

Para Hugo de Brito Machado “Os Princípios existem para proteger o cidadão contra abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o interprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2005, p. 58)

Assim, é somente com a compreensão do conteúdo e do alcance deles que se consegue entender as diversas normas integrantes de um determinado ramo do direito e, por conseguinte, o todo, formado pelo ornamento jurídico.

2.2.1 Legalidade Tributária: o afastamento da lei de incidência da lei tributária deve atender a valores constitucionalmente relevantes

A Carta Magna impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão do poder estatal no patrimônio do contribuinte privado. Essas limitações advêm, em sua grande maioria, dos princípios e imunidades tributárias inseridas entre os artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal de 1988.

Entre todos os princípios, talvez o mais basilar, o mais fundamental para uma sociedade democrática como a brasileira, é o princípio da legalidade. Tãmanha é a força desse princípio que o mesmo está previsto na constituição em dois momentos diferentes, o primeiro de modo mais genérico, no artigo 5º, II no rol de garantias fundamentais, onde diz basicamente que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim, como tributo é, por definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional, uma prestação compulsória, obrigando ao pagamento independente da vontade do sujeito passivo, o inciso II do artigo supracitado por si só já bastaria para que a criação ou aumento de tributo estivesse sob a égide do princípio da legalidade.

Sobre tal princípio, Carvalho nos ensina que:

Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5. II), a potência de normas jurídicas, inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer seguimento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos (CARVALHO, 2012, p. 269).

O princípio da legalidade volta a aparecer na Constituição Federal para amparar o Direito Tributário em especial, nos seus artigos 150, I: Art. 150 – Sem prejuízo de outras

garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça;

Assim, seja a União querendo instituir um novo imposto que terá efeito *erga omnes* ou um Município querendo fazer o mesmo, afetando apenas a população local, não importa, por força do princípio da legalidade, os entes federativos só poderão instituir e cobrar tributos mediante lei prévia que os autorize para tanto.

No entanto, esse princípio comporta exceções. Existem matérias que podem ser disciplinadas por meio de atos infralegais, não se sujeitando assim a legalidade. O próprio Código Tributário Nacional, traz em seu artigo 98 § 2º uma ressalva quanto ao princípio, que é nos casos da atualização do valor monetário da base de cálculo.

O exemplo mais simbólico do caso acima, é o IPTU. Tendo como base de cálculo o valor venal do imóvel, o imposto predial territorial urbano é calculado tomando por referências tabelas que estipulam o valor do metro quadrado de área construída do imóvel. Considerando que os valores definidos podem ser corroídos pelo aumento de inflacionário de determinado ano, o Município pode, mediante simples Decreto, atualizar os valores estipulados, pois em tese o valor da base de cálculo não está sendo aumentado, mas apenas impedindo que ela seja diminuída devido a fatores externos.

Contudo, essa liberdade dada aos Municípios de estipularem o índice de correção monetária para o IPTU é relativa. Nessa linha, o STJ já se posicionou a respeito na súmula 160: STJ – Súmula 160 – “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

A mitigação da legalidade não se mostra presente apenas nos impostos de competência municipal, como o IPTU. O Artigo 153§1º da Carta Magna prevê 4 impostos federais, quais sejam o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, que poderão ter suas alíquotas majoradas por ato do poder Executivo, através do decreto presidencial, ou portaria do Ministro da Fazenda. Como se percebe, o princípio da legalidade, muito embora preceito fundamental para a criação de tributos, possui várias exceções ao longo do texto constitucional.

Enfim, uma vez instituídos e exigidos legalmente os impostos das pessoas jurídicas de direito privado em geral – entre as quais as empresas públicas e as sociedades de economia mista – cabe indagar se é adequado o afastamento da incidência dessas leis sobre tais sociedades empresárias, sob argumento da imunidade recíproca. Indaga-se, portanto se, atendido o princípio da legalidade, há valores constitucionalmente relevantes que permitam a exclusão da incidência das leis tributárias de tais empresas.

2.2.2 Anterioridade anual e Nonagesimal e a segurança jurídica dos contribuintes

O princípio da anterioridade anual tributária está previsto na Constituição Federal no artigo 150, III, b, e a aduz em suma que o Ente que criar ou majorar um tributo só poderá exigí-lo no exercício financeiro seguinte ao da sua criação.

Nos dizeres do professor Eduardo Sabbag ‘o princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade’’ (SABBAG, 2014, p. 89).

Assim, como o exercício financeiro se dá no período de 01/01 a 31/12, se, a título de exemplo, A União através de sua competência residual criar um novo imposto em abril de 2018, ele só poderá ser cobrado a partir de janeiro de 2019.

A regra da anterioridade anual da, em tese, uma segurança ao ordenamento jurídico louvável, pois evita que o contribuinte seja pego de surpresa pelas mudanças financeiras que o poder público venha a implementar, exigindo que o Ente que criar o tributo dê aos seus pagadores um tempo razoável para se prepararem para nova realidade.

No entanto, tal como ocorre com a legalidade, o princípio da anterioridade anual comporta exceções. A Constituição Federal, dispõe expressamente que serão excluídos da regra da anterioridade, podendo serem cobrados a partir da data sua publicação, os impostos previstos no artigo 150§1 e artigo 148, I, quais sejam: Imposto de importação, Imposto de exportação, Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operação de crédito, cambio e seguro, Imposto Extraordinário na eminencia ou no caso de guerra externa e Empréstimos compulsórios

Apesar da premissa teórica do princípio da anterioridade anual fosse da não surpresa ao contribuinte, dando ao mesmo tempo hábil para se preparar para pagar o novo tributo na realidade brasileira, a tal garantia tornou-se pouco eficaz. Afinal, como já dito, o exercício financeiro finda no último dia do ano, em 31 de dezembro.

Logo, o Poder legislativo pode no exercício de sua competência, promulgar lei que crie ou majore tributos em meados do mês de dezembro por exemplo, com cobrança já para o mês seguinte, posto que já seria outro exercício financeiro respeitando a exigência da anterioridade, muito embora caindo por terra a sua premissa em comento. Infelizmente, essas situações não são atípicas nem tampouco exceções.

Visando esse tipo de problema, fora criada a emenda constitucional nº 42/2003, que acrescentou a alínea “c” ao inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, que vedou a todos Entes Federativos, cobrar tributos antes de decorridos o prazo de noventa dias contados da

data da publicação da lei que os instituiu ou majorou. A esse novo princípio, a boa doutrina acabou por classificá-lo de noventena ou anterioridade nonagesimal.

De suma importância entender que esse princípio não veio para divergir com o da anterioridade anual anteriormente explanado. A regra dos 90 dias mínimos exigidos para aplicação de lei que aumenta ou majora tributo, não interfere na regra da espera do exercício financeiro seguinte, pelo contrário, ambas devem ser respeitadas simultaneamente.

A noventena veio para dar uma garantia a mais para o contribuinte, para que este não fique a mercê do costume do legislativo de concentrar as publicações no fim do ano corrente. Nessa linha, Carvalho, já dizia que:

Trata-se de novo quesito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém – instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento. (CARVALHO, 2012, p. 210.).

Diante do explanado, fica fácil de perceber a importância do princípio ora em análise, trazido pela emenda nº 42/2003. Contudo, de igual forma como os demais, a anterioridade nonagesimal também possui exceções estampadas no próprio texto constitucional, são elas os impostos previstos no artigo 148, I, 153, I, II, III, e V; e 154, II.

Concluindo, a não incidência de impostos sobre as empresas públicas e sociedades de economia mista, admitida por interpretação dada pelo STF deve, caso haja manifestação em sentido contrário por este mesmo Tribunal, assegurar à contribuinte um tempo razoável de adaptação, o que poderia ser feito por meio da modulação dos efeitos, atendendo portanto aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

2.2.3 Princípio da irretroatividade da lei tributária e a obediência à certeza da tributação

Entre as limitações do poder de tributar, encontra-se o princípio da irretroatividade tributária, estampada no artigo 150, III, a da Constituição Federal. Tal dispositivo aduz que a lei deve abranger somente o fato gerador posterior a sua edição, sem a possibilidade retroceder a situações pretéritas sob pena de restar configurada a retroatividade, o que é vedada em matéria tributária.

Logo, sob essa premissa, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrarem tributos antes entrar a vigência da lei que os instituiu ou majorou. Percebe-se que o princípio da irretroatividade visou a proteção da coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato

jurídico perfeito. Inobstante, Para Amaro (2009, p. 119), “a lei não está proibida de reduzir ou dispensar o pagamento de tributo, em relação aos fatos do passado, subtraindo-os dos efeitos oriundos da lei vigente à época desde que o faça de maneira expressa”. Para a redução e aumento do tributo, por ser ato vinculado, deve ter lei que o defina expressamente.

A problemática que envolve o princípio ora em voga, são nos casos em que o fato gerador começa na vigência de uma lei antiga e se conclui quando a égide de uma lei nova, gerando dúvidas ao contribuinte se ele é sujeito passivo de uma relação tributária ou se ela sequer existe uma vez que quando concluiu o fato, a lei já era outra, estando a situação amparada pela irretroatividade. Sobre isso, o artigo 105 do Código Tributário Nacional dispõe que: “Art.105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116”.

Assim, segundo o artigo supracitado, a legislação nova aplica-se a fatos geradores pendentes, ou seja, os fatos que se iniciaram na égide de uma lei antiga mas só concluíram na vigência da lei nova. É bem verdade que é um desafio ao interprete compatibilizar o entendimento do artigo 105 do CTN com o princípio da irretroatividade previsto na Magna Carta, de um modo harmonioso e não convergente. Sobre o tema, a doutrina se divide e encontramos os mais diversos pontos de vistas. Em razão disso, Sabbag já disse que:

Na busca dessa compatibilização, é possível notar a chancela doutrinária – e até jurisprudencial – do artigo 105 do CTN, admitindo-se a figura do “fato gerador pendente”. Por outro lado, não são raros os entendimentos restritivos quanto ao perceptivo, concebendo –o como violador do princípio da irretroatividade tributária. Nessa trilha, à propósito, boa parte da doutrina tem preconizado com a Constituição Federal de 1988 teria propiciado a invalidação do “fato gerador pendente” adjudicando-lhe um “contorno mais restrito” (SABBAG, 2014, p. 217).

As discussões acerca da questão são vastas e fogem do tema proposto. Contudo, nos casos dos chamados fatos geradores pendentes, graças ao disposto no artigo 105, o pagamento do tributo é devido ainda que a lei nova não o considere mais a sua incidência.

Para fins acadêmicos basta ter em mente que a irretroatividade impede que sejam cobrados ao contribuinte, tributos antes data de vigência da lei que os instituiu ou majorou.

Dessa forma, caso a extensão da imunidade às empresas públicas e às sociedades de economia mista seja – na interpretação dada pelo STF – alterada para inadmiti-la, caberia assegurar ao contribuinte a obediência a este princípio por meio da modulação de efeito, dando tempo à empresa para adaptar-se à incidência da tributação.

2.2.4 Princípio da vedação ao confisco: a tributação isonômica a todas as empresas privadas não pode ser considerada confiscatória

Um outro princípio expresso no texto constitucional, é o da vedação do tributo com efeito de confisco, que encontra respaldo no artigo 150, IV. De suma importância entender a terminologia empregada no referido artigo uma vez que o que a Constituição proíbe é a utilização do tributo com efeito de confisco e não que o tributo configure confisco. No entanto, esta segunda possibilidade já é tida como proibida, uma vez que no Brasil confisco é considerado crime e tributo por definição do artigo 3^a do CTN, que é de 1966, aduz que não pode ser sanção por ato ilícito. Logo, muito embora parecidos, os conceitos são distintos.

Nota-se que o artigo constitucional supracitado denota de um outro princípio chamado da capacidade contributiva, o qual será mais à frente explanado, que impõe que a capacidade de um contribuinte se manifesta na sua aptidão para suportar a carga tributária a ele imposta.

Desse modo, a vedação ao confisco é uma garantia dada ao contribuinte que proíbe a instituição de qualquer tributo que vá além de sua capacidade contributiva, sem a devida indenização. Nesse sentido, já dizia Amaro (2012, p. 219-220):

O problema está em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco, ou, considerada isoladamente certa situação tributável, qual o limite máximo de ônus tributário que legitimamente sobre ela poderia impor-se. O princípio da vedação ao tributo confiscatório não é um preceito matemático, é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificará se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Como dito pelo citado ao autor, não existe um quantum pré-fixado que configure automaticamente efeito de confisco. Cabe ao legislador, usar os conceitos da razoabilidade e proporcionalidade, para observar se o tributo está ou não condizente com os critérios normativos, sem estar ferindo, portanto, o patrimônio do contribuinte. Nesse sentido cabe referir que a tributação incidente sobre as empresas em geral pode ser aplicada às empresas públicas e às sociedades de economia mista por não configurar, para todas essas sociedades empresárias, lesão ao princípio da proibição do confisco.

2.2.5 Princípios da Isonomia e da capacidade contributiva: somente a Constituição deve imunizar contribuintes da incidência da tributação

A isonomia tributária fora outro princípio trazido pela Constituição Federal 1988, onde encontra previsão no artigo 150, II, onde determina que nenhum ente federado pode tratar de maneira desigual contribuintes que esteja em uma mesma situação equivalente. Sobre tal princípio, a doutrina tradicionalmente afirma que ele possui duas concepções, a horizontal e a vertical. A concepção horizontal, refere-se aos indivíduos que estão na mesma situação de fato e que em razão disso, merecem o mesmo tratamento legal. Já a concepção vertical, refere-se aos indivíduos que estão em situações diferentes e em virtude disso, merecem tratamentos diferenciados na exata medida que se diferenciam.

Para ilustrar o entendimento acima levantado, Alexandre de uma maneira célebre nos traz o seguinte exemplo:

Assim, a pessoa física que possui salário de quinhentos reais mensais está isento do imposto de renda; enquanto aquela cujos rendimentos são de cinco mil reais mensais se sujeita a uma alíquota de 27,5% do mesmo imposto. Mesmo que os rendimentos sejam idênticos, o tratamento deve ser diferenciado se, por exemplo, há uma diferença relevante quanto ao número de filhos, despesas com saúde, educação, previdência entre outras (ALEXANDRE, 2015, p. 96).

Pelo acima explanado, fica claro pela a redação dada ao artigo 150, II, da Magna Carta, que o legislador, ao tratar a isonomia, usou tanto os conceitos do sentido horizontal como vertical posto que determinou que fosse usado tratamento igual a pessoas que estão na mesma situação equivalente mas deixou regrado de igual forma, implicitamente, que fosse dado tratamento desigual aos indivíduos que se encontrassem em situações relativamente distintas.

Já o princípio da capacidade contributiva, também com previsão constitucional no artigo 145§1º, prevê que sempre que possível, os impostos devem levar em conta a capacidade contributiva do particular. Assim dispõe a Lei maior:

At. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos.

§ 1º - sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

A de se notar que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado com o princípio da isonomia, outrora falado, mais precisamente em sua concepção vertical, uma vez que o parâmetro da desigualdade entre receitas dos contribuintes é levado em consideração

para atribuição de tratamentos diferenciados entre os mesmos. Logo, por uma questão lógica, aquele que ganha mais tem uma capacidade contributiva maior do que ele que ganha menos. Sob essa perspectiva, o explica Amaro (2009, p. 138):

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não cai no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica)

Por todo o exposto apresentado, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva é de suma importância ao ordenamento jurídico, devendo sempre ser interpretado em conjunto com o princípio da isonomia, dando assim uma maior segurança ao contribuinte. Por essa razão, somente se deve admitir a não-incidência de tributação sobre pessoas que detêm a mesma capacidade contributiva – no caso, as empresas públicas e sociedades de economia mista - se tal imunidade for considerada adequada sob aspecto constitucional.

2.3 Fato gerador do tributo e a compreensão da incidência da lei e seu afastamento pela imunidade

Compreendidos os princípios que norteiam o direito tributário, passa-se agora a uma breve análise do que se entende por teoria do fato gerador. Na verdade, a grande maioria das lides tributárias tem como base a discussão sobre a ocorrência ou não do fato gerador em determinado plano fático e, por consequência, a incidência ou não de determinado tributo.

Sendo assim, de suma importância assimilar bem esse conceito para que se entenda as imunidades tributárias e mais precisamente a recíproca, que é o objeto deste trabalho, uma vez elas atuam como forma de não incidência da obrigação de tributária tirando o contribuinte do polo passivo de um vínculo com o Estado, e o fato gerador de um tributo é justamente como nasce essa relação.

No tópico passado viu-se que devido ao princípio da legalidade, para que um Ente federado cobre um imposto, é necessário antes, para tanto, uma lei anterior que defina o tributo. Assim, seguindo essa premissa, para que exista uma relação tributária entre fisco – contribuinte,

este deve praticar um fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, proporcionada por lei, de gerar uma obrigação. Logo, o fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador, que caso o particular a pratique, deverá dar uma contraprestação ao Ente ao qual o tributo está vinculado.

Percebe-se então que o num primeiro momento, o termo fato gerador, na seara tributária, engloba duas concepções: a previsão da normativa que descreve um ato ou fato que, uma vez concretizado, gera a obrigação de pagar tributo. Sobre o tema, o professor Celso Ribeiro Bastos nos ensina que:

Há inegavelmente dois níveis em que pode ser entendida a expressão ‘fato gerador’: ou no plano hipotético em que o situa a norma, ou seja, de forma a abstrair por completo a efetiva concretização do que foi descrito pela lei; ou, de outro lado, ao nível do fato gerador, isto é, da concreta ocorrência do fato ou ato. Nestas condições, é possível a existência de um tributo – obviamente com fato gerador incluído – que não tenha, contudo, do ângulo material, se concretizado. Neste caso, o tributo só existe como norma, não tendo dado lugar ainda ao surgimento de nenhuma obrigação tributária. Mas é bem de ver que há de existir uma absoluta correspondência entre os fatos geradores concretos e os normativos. Nada mais se trata pois do que a constatação de que o Direito apresenta sempre dois ângulos ou facetas: o puramente abstrato ou normativo e o concretizado ou realizado (BASTOS, 1992, p. 193).

Assim, a previsão legal do pagamento do tributo denomina-se fato gerador in abstrato, ao passo que o comportamento verificado no mundo é denominado fato gerador in concreto. A título de exemplo, basta pensar no imposto de propriedade territorial urbano que tem previsão legal na Constituição de 88 no artigo 156, I, onde da competência aos Municípios de cobrar e instituir o impostos e, o artigo de 32 caput do Código Tributário Nacional preconiza que o fato gerador do imposto é “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

Logo, caso o particular compre um imóvel na área urbana, vai estar praticando a hipótese normativa pré-definida, gerando assim um vínculo com o Município e devendo recolher a este, o valor do imposto do IPTU já que praticou o seu fato gerado.

Concluindo, entende-se que o atendimento aos princípios constitucionais tributários assegura a incidência de impostos sobre as empresas privadas em geral, entre as quais as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Não há óbice, portanto, no que concerne aos princípios, a que tais empresas sejam tributadas da mesma forma que as decays empresas. Passa-se a analisar, em sequência, o

tratamento dado pela Constituição Federal as sociedades relativamente ao plano das imunidades.

3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas

Como dito em momento anterior, a Constituição outorgou à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, competência tributária para instituir e cobrar tributos que serão exigíveis, mediante ocorrência concreta de determinadas situações, previstas no ordenamento jurídico. A título de exemplo, pode a União, no exercício de sua competência instituir imposto sobre renda, exigindo esse tributo das pessoas que pratiquem o fato gerador vinculante, qual seja, auferir renda. Assim dispõe o artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
 I – Impostos;
 II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
 III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

No entanto, o Constituinte determinou que certas pessoas, bens ou serviços ficassem fora do alcance do poder de tributar, não podendo estes grupos serem onerados por impostos. No exemplo anteriormente dado, cabe a União tributar a renda, exceto se o contribuinte for um partido político já que este tem expressa previsão em sentido contrário. É evidente que essas exceções a abrangência do fisco também encontram previsão na Carta Magna.

O artigo 150, VI, aduz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre: (a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; (b) templos de qualquer culto; (c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e (d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Não é pacífico na doutrina o conceito de imunidade tributária. Trazendo algumas definições à baila, Machado (2009, p. 296) entende que a imunidade tributária impede, em função do texto Constitucional, a incidência das regras de tributação gerais. “O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese da incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária”.

Já Falcão, diz que a imunidade:

é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo (FALCÃO, 1971, p. 64).

O professor Ricardo Alexandre por sua vez traz o seu conceito afirmando que “As imunidades são limitações constitucionais ao poder tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos (Alexandre, 2015.pág.154)

Por sua vez, Sabbag preconiza que a imunidade é:

a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante (SABBAG, 2010, p. 65).

Carvalho, diz que as imunidades tributárias definem-se como:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 2001, p. 52)

Por derradeiro, Costa traz o seu conceito de imunidade tributária, afirmando que:

A imunidade tributária então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou exonerável, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação (COSTA, 2002).

Percebe-se que são seis renomados autores com visões completamente distintas sobre o tema, cada qual com suas semelhanças e divergências. Enfim, pode-se adotar a singela conceituação de Rubens Gomes de Sousa, autor do projeto de lei que se tornou o Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, para quem a imunidade é “uma proibição de tributar outorgada diretamente pela Constituição” (SOUZA, 1975, p. 187). Por tudo a cima exposto é compreensivo chegar à conclusão de que as imunidades tributárias são hoje ferramentas para garantia de direitos fundamentais. Assim, consideramos as imunidades como parte da competência em seu aspecto negativo.

3.1 Imunidades condicionadas e incondicionadas: quando a Constituição delimita suas condições

Imunidade, definida sob o conceito adotado no tópico anterior, é a norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a determinadas pessoas, bens ou serviços.

Sendo assim, as imunidades tributárias podem ser classificadas de diversas maneiras e formas. Entretanto, para o presente trabalho, é importante apresentar a classificação utilizada por Costa (2002) a qual divide imunidade tributária em incondicionadas e condicionáveis.

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

A imunidade recíproca, por exemplo – tema do presente estudo –, visando a manutenção e a plenitude do pacto federativo, determina que baste ser ente constitucional para que seus patrimônios, rendas e serviços não possam ser gravados com impostos. Por sua vez, a CF traz em seu rol de limitações ao poder de tributar, algumas hipóteses que, para operarem plenamente, dependem da existência de uma lei infraconstitucional que as regule: são as imunidades condicionadas encontradas nos arts. 150, VI, alínea “c”, 195, § 7º, e art. 5º, LXXIV, todos da Carta Magna vigente. Para trazer uma exemplificação, tem-se, a seguir, o art. 150, VI, “c”, in verbis:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

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

3.2 Imunidades tributárias em espécie: compreendendo os valores protegidos pela Constituição

Como já analisado no tópico 2.1, sempre que a Constituição Federal delimitar diretamente a competência tributária atribuída aos entes políticos, está conferindo uma imunidade.

Na atual Lei Maior, existem imunidades à taxas com previsão legal no artigo 5º, XXXIV, a impostos vide artigo 150, VI, já transcrito no tópico anterior, e a contribuições para a seguridade social no artigo 195§7º. Talvez a mais significativa das imunidades, tendo em vista o tamanho de sua abrangência, seriam aquelas previstas no artigo 150, posto que são aplicáveis exclusivamente aos impostos, conforme a redação constitucional. E será sobre o citado artigo que se discorrerá os próximos tópicos.

Antes de conceituar as espécies de imunidades referentes aos impostos, é preciso salientar que mesmo dentro deste delimitado campo, existem uma divisão entre dois grupos classificados como imunidades gerais e específicas. As primeiras, que são as que mais interessam ao presente trabalho, já que dentre elas se encontra o objeto deste estudo, atingem de maneira genérica todos os impostos referentes aos sujeitos previstos no artigo 150, VI da CF. Sobre o tema, inclusive, o professor Ricardo Alexandre traz uma interessante reflexão:

A generalidade das vedações decorre da importância dos valores protegidos pela regra imunizante, como é o caso do pacto federativo (na imunidade recíproca da alínea a), da liberdade religiosa (nas imunidades de templos de qualquer culto na alínea b) e da liberdade de expressão e de informação (na imunidade cultural da alínea d). (ALEXANDRE, 2015, p. 159).

Portanto, como visto no tópico anterior, as normas imunizantes receberam do legislador constituinte aplicabilidade direta e imediata, bastando assim apenas o caráter subjetivo do contribuinte para que este seja alcançado pela exoneração tributária. Esse caráter será melhor explanado nos tópicos seguinte. No que se refere ao outro grupo citado, as chamadas imunidades específicas, basta compreender que o legislador delimita em casos pontuais a aplicação da imunidade a um determinado tributo de competência de determinada

pessoa política em razão de certa conveniência ou a distrito a determinado valor, como é o caso da imunidade do ICMS nas operações de exportação, prevista no artigo 155, §2º, X, a.

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

3.2.1 Imunidade tributária religiosa

A imunidade religiosa, está prevista no artigo 150, VI, b da Lei Maior, e tem como intuito tornar efetiva e proteger a liberdade de crença e prática religiosa, prestigiados no art. 5º, VI a VII do texto constitucional, proibindo a tributação de impostos sobre templos de qualquer religião.

Infelizmente a redação do artigo 150, VI, b é rasa não dá a real abrangência que possui a imunidade ora em voga. Isso porque, existe uma diferença entre templo e entidade religiosa, sendo aquele apenas o prédio no qual ocorre o culto enquanto esta é o conjunto de todas as atividades que lhe são inerentes.

Se fosse seguir a interpretação literal do artigo supracitado, seria razoável chegar à conclusão que a norma imunizante afetaria apenas a propriedade do imóvel do qual está instalado o templo. Embora, nada impediria a cobrança, a título de exemplo, do imposto sobre a renda que se é arrecadado sobre as oferendas doadas durante a celebração do culto.

Para dirimir esse e demais conflitos deve-se, em primeiro lugar, ler a alínea b em conjunto com o §4º do mesmo artigo 150, VI, fazendo isso irá se chegar a correta conclusão de que não só o local do culto mas a entidade religiosa como um todo deve gozar da imunidade prevista, desde que, conforme o citado parágrafo, o patrimônio, a renda e os serviços estejam relacionados as atividades da entidade.

Em segundo lugar, há de se ter em mente que a jurisprudência vem adotando um entendimento no sentido de dar uma interpretação extensiva e bastante generosa à norma imunizante estudada. O Supremo Tribunal Federal em um julgamento paradigmático, concedeu a imunidade a IPTU dos moveis de propriedade das entidades religiosas, locadas a terceiros desde que os proventos advindos dos alugueis, fossem revertidos nas atividades essenciais da instituição:

Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 325.822-SP, rel. orig. Min. Ilmar Galvão, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, 18.12.2002).

Por fim, não é demasiado ressaltar que a imunidade aos templos de qualquer culto, bem como as demais que serão vistas a seguir, só são aplicáveis aos impostos não sendo extensiva, nesse caso, às contribuições sindicais. Ademais, Para que um cemitério possa se beneficiar da hipótese de não incidência fiscal, é necessário para tanto que ele não só pertença, como também seja utilizado pela entidade religiosa, além de atender a atividade – fim. Sendo o cemitério de pessoa física ou jurídica que vise à lucratividade, não se faz jus a imunidade.

3.2.2 A imunidade tributária dos Partidos Políticos e das Instituições Educacionais

A imunidade de que trata o artigo 150, VI, "c", da Magna Carta refere-se, basicamente a quatro tipos de pessoas: os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social.

Todas elas são, certamente, aspectos fundamentais dentro da organização do Estado. Os partidos políticos, são regulados pela Lei 9.096/95, e são definidos como pessoa jurídica de direito privado que tem como objetivo assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal. Como dito em momento anterior, a norma imunizante exige como pressuposto para aplicabilidade apenas o caráter subjetivo do ente a qual a requer.

Assim, no caso dos partidos políticos, basta que eles comprovem a sua existência regular conforme a Lei 9.096/95 e artigo 17 da Constituição Federal para desfrutem da exoneração tributária. A imunidade conferida aos partidos políticos, e às suas fundações, são indispensáveis para organização política de uma sociedade, posto que serve como um corolário do Estado o de Direito e assegura o pluralismo partidário.

Sindicatos têm papel insubstituível na conformação da relação entre as classes de empregados e os empregadores. E, tal como acontece com os partidos políticos e as demais hipóteses do artigo 150, VI, “c”, basta que preencha apenas os pressupostos prescritivos subjetivos postos na própria Constituição Federal. No caso das entendidas sindicais, a norma prescritiva encontra-se no artigo 8º do texto constitucional.

Já as instituições educacionais e assistenciais cumprem um importante papel de apoio à população quando em situação de necessidade, seja de saúde, seja financeira ou etc. A sua previsão está disposta nos artigos 203-2015 respectivamente. É por compreender os papéis de importância dessas pessoas que o constituinte a elas conferiu o benefício da imunidade.

No entanto, existe uma peculiaridade normativa desse tipo de imunidade que a diferencia das demais, sendo ela considerada pela doutrina como “não autoaplicável”, por força do texto constitucional. Vejamos como está posto o dispositivo ora sob voga:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, **atendidos os requisitos da lei.** (grifo nosso).

Como visto, lei deverá estabelecer os critérios para que essas imunidades possam ser aplicadas. Porém, não qualquer lei. Por força do artigo 146, II, também do texto constitucional, deverá ser necessariamente mediante lei complementar. E o dispositivo regulador já existe, estamos falando da lei infraconstitucional, qual seja o Código Tributário Nacional promulgado em 1965, que fora recepcionado pela Carta Magna. O artigo 14 do CTN dispõe em seus incisos quais são esses critérios. No inciso I preconiza que as instituições não devem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; o inciso II determina que devem aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e o inciso III afirma que as instituições devem manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Na falta de cumprimento de qualquer um desses dispositivos, a instituição corre o risco de perder a imunidade como aduz o §14º também do artigo 14.

Sobre o tema, Costa faz uma observação interessante:

Vale observar, ainda, que a ausência de finalidade lucrativa é requisito a ser preenchido tão somente pelas instituições de educação e de assistência social, uma vez que os partidos políticos e suas fundações bem como as entendidas sindicais de

trabalhadores são entes que, por sua própria natureza, não objetivam lucro (COSTA, 2002. p. 161).

Nesse sentido, a lei determina que as entidades a que fazem jus a imunidade “não autoaplicável” não pode distribuir a renda que afere ou o seu patrimônio de nenhuma maneira. Isso tem como finalidade evitar favorecimentos financeiros indevidos pela utilização de entidades imunizadas como fachada.

3.2.3 A imunidade tributária cultural

Na sequência, a CF/88 proíbe os entes federados de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão como preconiza o artigo 150, VI, “d”. O que a Constituição Federal pretende, através desta norma imunizante, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, bem como facilitar o seu acesso tanto a difusão da cultura como à informação, todos direitos e garantias constitucionais resguardados pelo artigo 5º, IV, IX e XIV.

Nesse sentido, destaca Balleiro:

imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, nada mais é que a forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros (BALLEIRO, 2001, p. 151-152).

Curioso observar que que das imunidades tributárias prevista no artigo 150, a hipótese da alienação é a única tida como puramente objetiva, incidindo tão somente em cima dos impostos sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão, independentemente das qualificações das pessoas que operam esses bens e de seu conteúdo.

Logo, a título de exemplo, como o objetivo jornal é imune, não se cobra ICMS quando o mesmo sai do estabelecimento comercial. No entanto, o sujeito vendedor, dono da livraria, não é imune, devendo pagar IR pelos rendimentos que angariou através das vendas dos jornais, bem como pagar IPTU em relação ao imóvel o qual funciona a livraria e todos os demais impostos inerentes à profissão.

3.2.4 Imunidade tributária da EC 75/213 e a produção musical

A emenda constitucional número 75 de 2013 introduziu a alínea “e” do artigo 150, IV, da Carta Magna, proibindo a instituição de impostos sobre “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”. Devido ao teor do inciso, a doutrina denomina tal norma imunizadora como imunidade musical.

Sobre a introdução da recente imunidade, leciona Sabbag que:

O propósito do novel comando imunitário é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística da produção e som) musicas, ou literomusicais, produzidos no Brasil. Desse modo, a obra intelectual do artista em sua inteireza, passa a ficar protegida de tributação (SABBAG, 2014, p. 385).

Ademais, na própria exposição dos motivos da PEC que deu ensejo a emenda ora sob voga, afirmou-se que o impacto positivo que a imunidade traria seria uma maior viabilidade ao acesso dos produtos originais nacionais, às classes menos privilegiadas. Assim, o real intuito do legislador ao introduzir a imunidade musical, não fora outro senão o combate à pirataria.

3.2.5 Imunidades Recíprocas e a obediência ao pacto federativo

Observadas, embora sinteticamente, as outras quatro hipóteses de Imunidades Gerais, nos cabe agora analisar um pouco mais detidamente a chamada Imunidade Tributária Recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a” tendo em vista que esta integra o tema central do presente trabalho. Como já dito, Artigo 150 está no rol das limitações constitucionais ao poder de tributar, o inciso VI, traz em quais hipóteses os entes federados estão vedados em instituir impostos, como também já demonstrado e, entre elas, está a vedação da citada alínea que preconiza a vedação da União, Estados, Distrito Federal e Município de cobrarem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

O texto constitucional é claro ao afirmar que este tipo de imunidade consiste na não possibilidade de tributação entre as pessoas de direito público interno. A imunidade recíproca

protege o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados e dos Municípios, sendo extensiva, conforme preconiza o parágrafo 2º do artigo 150, às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Conforme já ressaltado, a imunidade recíproca, assim como as demais, só se aplica aos impostos.

É curioso notar que a extensão das imunidades recíprocas do parágrafo segundo, não confere às autarquias e fundações públicas o mesmo nível de amplitude àquela dada aos entes políticos. A explicação para essa desigualdade está no próprio texto constitucional, uma vez que exige o citado parágrafo que para essas entendidas da administração pública receba a benesse fiscal, precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, exigência essa não feita ou sequer requerida aos entes federados.

Se, por exemplo, o Estado der a um imóvel uma utilidade completamente desvinculada às suas finalidades essenciais, fazendo do espaço um cinema por exemplo, ainda assim não perderá a imunidade tributária. Situação diversa ocorreria com o INSS, autarquia federal, se por ventura ele fizesse o mesmo. Nesse caso, a imunidade seria afastada, voltando a caracterização dos fatos gerados dos tributos cabíveis.

Há de que ter em mente que as imunidades recíprocas dada às pessoas políticas é a mais antiga forma de exoneração tributária existente no ordenamento pátrio. A primeira vez que ela apareceu em um texto constitucional, foi justamente com a primeira Constituição Republicana de 1891, que adotou a forma federativa de Estado (1891, art.10), sendo posteriormente contemplada por todas as Constituições subsequentes (CFs: 1934, art.17, X; 1937, art.32, “c”; 1946, art.31, V; 1967, art. 20, III, “a”; EC 1, de 1969, art.19, III, “a”; 1988, art. 150, VI, “a”)

A professora Regina Helena Costa diz ainda que a imunidade recíproca na verdade “foi inspirada em instituto similar existente no Direito Americano. A Constituição Americana de 1787, concisa por excelência, não prevê as imunidades fiscais expressamente, tendo cabido à Suprema Corte explicitá-las (COSTA, 2002, p. 136).

Assim, por todo o contexto histórico envolvido não seria imponderado afirmar que as imunidades recíprocas, os valores que elas preservam, são de longe os mais caros dentre aqueles inseridos noutras normas imunizantes, posto que ao garantir a aplicação do artigo 150, VI, “a”, preserva-se também o princípio do pacto federativo.

Para esse preceito principiológico, para que a Federação funcione, é necessário que haja harmonia entre os componentes da esfera pública, e uma das maneiras de dar as condições

para que isso ocorra é excluindo a possibilidade de um exercer poder político-financeiro através de tributação sobre outro. Além disso, o fato de os entes políticos não apresentarem uma hierarquia entre si rechaça a cobrança mútua de imposto, já que essa exação unilateral pressupõe um poder de sujeição do credor da obrigação tributária sobre o devedor. Nesse sentido, a sistemática tributária, especialmente na figura dos impostos não faz sentido entre entes que não devem se menção de hierarquia reciprocamente, mas, muito pelo contrário, têm como corolário de sua existência a independência entre si.

Tamanho é o valor do pacto federativo dentro do ordenamento jurídico, que sua preservação está assegurada no núcleo imodificável previsto no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, considerada cláusula pétrea. Ou seja, o pacto federativo encontra-se na parcela intangível da Constituição, assegurada pelo constituinte originário, em detrimento do poder reformador do constituinte derivado. Sobre o tema, Uadi Lammêgo Bulos diz que:

Pelo princípio da indissolubilidade do pacto ou vínculo federativo União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem ser separados do Estado Federal, abrindo mão de suas respectivas autonomias para formar centos independentes de poder. Ao contrário, devem coexistir de modo harmônico, solidário e pacífico, sob pena de intervenção federal (CF art. 34 e s.) (BULOS, 2008, p. 62).

Por oportuno, importante salientar que tal como ocorre com as demais, a limitação às imunidades recíprocas de tributação faz referência somente aos impostos, não abrangendo outras espécies tributos, de modo que é possível a cobrança de taxas, a título de exemplo, entre os entes políticos. Muito embora fazer parte regra geral, o professor Eduardo Sabbag (2013.p.54) faz uma interessante crítica ao atual sistema, afirmando que a hipótese prevista na aliena “a” deveria ser uma exceção, abrangendo, além dos impostos, todos os demais tributos, afinal se imunidade recíproca exclui a tributação devido a inexistência de hierarquia entre os entes federados, não se deveria admitir qualquer incursão tributária de nenhuma natureza um sobre o outro. Ademais, conforme dispõe a aceção legal da norma, a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre patrimônio, renda e serviços:

Todavia, a doutrina, de há muito, não tem se mostrado suficientemente seduzida quanto à adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá. Prevalece atualmente o entendimento doutrinário de que a imunidade deve ser estendida a “quaisquer impostos”, e não, simplesmente, a “impostos sobre patrimônio, renda e serviços”, como se pretende estipular, desafiadoramente, a indigitada norma de hierarquia inferior, no caso, o CTN (SABBAG, 2013. p. 55).

Apesar da divergência doutrinária, o Supremo tribunal há muito se manifestou sobre o tema, afirmando que a melhor interpretação é a que não amplia o texto constitucional, para considerar a imunidade recíproca adstrita apenas aos impostos, excluindo-se outras espécies tributárias. Veja-se, o seguinte precedente da Suprema Corte:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA.

I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma.

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

III. - R.E. conhecido e improvido.

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

Conforme dito, o parágrafo 2º do artigo supracitado ressalva, no entanto, que a vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público somente no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou dela decorrentes. No caso, denota-se que as empresas públicas e as sociedades de economia mista serão, por natural exclusão, certas destinatárias de impostos.²⁴ Nesse sentido, dispõe Ricardo Lobo Torres:

Além disso, de suma importância destacar o parágrafo 3º, também do artigo 150, que expressamente exclui da imunidade recíproca, o patrimônio a renda e os serviços das empresas estatais que estejam relacionadas com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas de empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas do usuário.

O objetivo do constituinte originário, na redação do parágrafo acima explanado, não poderia ser outro senão evitar a concorrência desleal das pessoas jurídicas do direito pública com as pessoas jurídicas do direito privado, aja vista que estas não possuem o aparato da benesse fiscal.

3.3 As Empresas Estatais

Antes entrar na análise sobre a possibilidade ou não da extensão da imunidade tributária, objeto do presente estudo, faz-se importante antes para tanto fixar as premissas sobre as quais se enquadram o conceito de empresa pública e de sociedade de economia mista, bem como conhecer a forma como estas funcionam.

As empresas públicas, assim como as sociedades de economia mista, surgiram no ordenamento pátrio com o decreto-lei 200/1967 e são espécies do gênero “empresas estatais”, ou seja, são empresas componentes da Administração Indireta, nas quais o controle acionário pertence ao Estado.

Dessa forma, define-se empresas públicas como pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da administração indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização de lei específica, sob qualquer forma jurídica e com capital exclusivamente público, para a exploração de atividades econômicas ou para prestação de serviços públicos. Tais assertivas encontram respaldo legal no diploma normativo supracitado, Decreto – Lei, em seu artigo. 5º, que traz o conceito de empresa pública *in verbis*:

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

[...]

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito

O ilustre professor Hely Lopes Meirelles ao conceituar empresas públicas, afirma que:

O que caracteriza a empresa pública é seu capital exclusivamente público, de uma ou de várias entidades, mas sempre capital público. Sua personalidade é de Direito Privado e suas atividades se regem pelos preceitos comerciais. É uma empresa, mas uma empresa estatal por excelência, constituída, organizada e controlada pelo poder público (MEIRELLES, 2008, p. 364).

Por sua vez, as sociedades de economia mista são definidas como pessoas jurídicas de direito privado, integrantes também da administração pública indireta, mediante autorização de lei específica, sob forma de sociedade anônima, com participação obrigatória de capital público

e privado, necessitando ser majoradamente público, para a exploração de atividades econômicas ou para prestação de serviços públicos.

Na bem da verdade, muito embora conceituadas como categorias distintas de entidades, a diferença entre as empresas são meramente formais. Não há distinção quanto ao objeto ou quanto às possíveis áreas de atuação que aliás, devem ser determinadas por Lei Complementar conforme a expressa determinação do artigo 37, XIX da Constituição Federal.

Como decorrência do tipo de atividade que exercem, as empresas públicas e sociedade de economia mista quando da ação de atividade econômica, não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, nos termos do art. 173, § 2º, da Constituição Federal de 1988, ficando, logo, inócuo tratar aqui da imunidade tributária recíproca aplicada a tais empresas.

As controvérsias nascessem na outra categoria: a das empresas prestadoras de serviços públicos, que em razão do seu papel dito como fundamental ao funcionamento do Estado, a jurisprudência consagrou entendimento diverso em relação ao que está disposto no parágrafo 2º anteriormente citado. Contudo, antes de analisar os julgados, necessário discorrer um pouco sobre o conceito de serviço público, posto que é somente devido a sua existência que as empresas gozem do benefício fiscal.

3.4 Serviço Público

Como observado no tópico anterior, para conseguir o direito à concessão da imunidade recíproca, bem como ao direito à não tributação, não basta existir apenas a presença do caráter subjetivo da Empresa Pública. Para garantia de tal privilégio, seria necessário também a presença de um elemento objetivo, qual seja o exercício de uma atividade que justifique o gozo de tal imunidade. O elemento objetivo ora em voga, seria justamente: a prestação de serviço público.

Inicialmente, cabe salientar que o preceito mais genérico referente ao tema “serviços públicos” existente na Carta Magna de 88 é em seu artigo 175 caput. Segue a redação do dispositivo:

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviço público.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I – O regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão

O dispositivo constitucional acima exposto atribui ao poder público a titularidade dos serviços públicos. Preconiza ainda, que o poder público pode prestar tais serviços diretamente ou indiretamente, sendo nesse último caso, através de concessão ou permissão.

Infelizmente a Constituição da República não conceitua de serviço público; tampouco o fazem as leis no Brasil. Faz-se necessário assim observar como a doutrina trata da definição.

Muito embora não exista um conceito doutrinário consensual, é interessante trazer à baila algumas definições. A professora Maria Sylvia Zanella di Pietro, por exemplo, define serviço público como:

[...] toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente as necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público (DI PETRO, 2006, p. 90).

Já o professor Alexandre Santos de Aragão, por sua vez, entende que:

[...] serviços públicos são as atividades de prestação de utilidades econômicas a indivíduos determinados, colocados pela Constituição ou pela Lei a cargo do Estado, com ou sem reserva de titularidade, e por ele desempenhadas diretamente ou por seus delegatários, gratuita ou remunerada mente, com vistas ao bem-estar da coletividade (ARAGAO, 2007, p. 157)

O ilustre professor Celso Antônio Bandeira de Mello, afirma que:

Serviço Público é, portanto, toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público, portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo (MELLO, 2015, p. 125).

Meirelles, por sua vez, utiliza um conceito ainda mais amplo ao afirmar que serviço público é “Todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado” (2007, p. 330)

Diante de todos os conceitos acima apresentados, nota-se que a definição de serviço público é muito vaga mas que, muito embora existam pontos doutrinários divergentes, é certo

afirmar que o Estado sempre é o titular do serviço público, podendo delega-los a terceiros e, por ser regido pelas regras de direito público, as atividades consideradas como serviço público devem estar definidas em lei, além de satisfazer as necessidades dos administrados

Para fins do presente estudo, adotou-se o conceito de serviço público como sendo aquela atividade definida pelo Estado, em determinado tempo e espaço, como atividade essencial à coletividade. E, por ser considerada uma atividade indispensável, não seria razoável deixar aos cuidados da iniciativa privada

Até o momento o estudo tratou de analisar, no primeiro capítulo e até meados do segundo, temas inerentes ao direito tributário para que se pudesse entender o porquê da imunidade ser considerada hipótese de não incidência. Nos últimos tópicos, fora explanado as definições de serviço público bem como das Empresas Públicas e Sociedades de economia Mista e sua relação com as imunidades recíprocas.

Finalmente, no próximo capítulo será analisado a junção desses dois temas, observando os julgados sobre o assunto para responder o questionamento de se a imunidade recíproca deve ou não ser estendida as empresas estatais.

4 ANÁLISE DOS JULGADOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Uma temerária extensão da imunidade recíproca a empresas privadas

Após a apresentação dos temas inerentes ao direito tributário e da Administração Pública indireta, nos primeiros capítulos, por fim, passa-se agora no último a observar do posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca do tema ora objeto do presente trabalho. No entanto, há de se frisar que o intuito não é esgotar a problemática envolvendo a extensão da imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista, mas sim analisar criticamente o julgamento dá ECT que cristalizou o entendimento hoje firmado, assim como outros célebres julgados que fixaram importantes questões incidentes

Como se verá a seguir, numa visão geral, é fácil de se notar que a Suprema Corte vem conferindo uma interpretação bastante generosa as normas imunizadoras. Isso porque, o STF na última década não tem enxergado a imunidade como exceção a tributação, mas sim como expediente voltado à realização do interesse público nos mais diversos âmbitos.

De qualquer forma, o tema sempre foi enfrentado em todas as suas nuances e com profundidade, como se verá nos julgados a seguir examinados.

4.1 O caso da empresa brasileira de correios e telégrafos: Recurso Extraordinário nº 407.099 e 601.392

A começar pelo principal. O caso que virou paradigma e firmou um entendimento a se nortear para todas as demais ações teve o mesmo enfoque ao longo dos anos. Em junho de 2004, O Supremo Tribunal Federal julgou o recurso Extraordinário interposto pelo ECT que buscava o benefício da imunidade recíproca, sob os seguintes argumentos: A empresa seria prestadora de serviços públicos, e não exerceria atividade econômica, o que a colaria, se fosse o caso, na vedação do parágrafo terceiro do artigo 150, a enquadrando também na regra do artigo 173 parágrafo segundo, ambos da Constituição Federal, razão pela qual merecia gozar do benefício fiscal; à imunidade da União, de suas autarquias e fundações, contida no artigo 150, inciso VI, alínea 'a', § 3º, da CF, a impostos sobre patrimônio quando houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, aplica-se exclusivamente à prestação de serviço público por particulares; e que a ECT goza da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'a' da Constituição em razão da essencialidade da prestação do serviço público ora prestado.

O posicionamento foi acolhido pela corte, nos termos que se segue:

EMENTA:CONSTITUCIONAL.TRIBUTÁRIO.EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido (RE 407.099/RS, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, J. em 22/06/2004)

Como se vê, o Ministro relator Carlos Velloso acolheu a tese que leva em conta a atividade prioritária praticada pela empresa pública de forma exclusiva e com fins de serviço público, concedendo a imunidade tributária à EBCT no caso concreto.

No julgado, a Suprema Corte decidiu ainda fazer a distinção entre “empresas públicas prestadoras de serviço públicos” das empresas públicas como instrumentos de participação do Estado na economia”. Como se observa abaixo:

EMENTA:EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS está abrangida pela imunidade tributária recíproca prestativa no art. 150 VI, a, da CF, haja vista trata-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do estado (...) Com base nesse entendimento, a turma reformou o acórdão do TRF4 que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art.12 do Decreto – Lei 5099 garanta o citado benefício à ECT(...) Salientou-se, ademais, à distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público. (...) (RE 407.099/RS, 2º T., rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, J. em 22/06/2004)

No entanto, é notório o fato de que ao longo dos anos a ECT vem, cada vez mais, desempenhando atividades próprias da iniciativa privada, colocando em questionamento a posição tomada pelo STF, de abranger de forma tão irrestrita a imunidade.

Muito embora os teores dos artigos 150, parágrafo 3º e 173 ambos da CF, os quais já foram abordados em tópicos anteriores, não deixem margens para interpretações ambíguas quanto a impossibilidade da extensão das imunidades quando as empresas estatais pratiquem atividades relacionadas a exploração de atividade econômica, a Suprema Corte revisitou novamente o assunto proferindo um entendimento que diverge um pouco dos preceitos constitucionais elencados.

Em fevereiro de 2013, o STF proferiu nova decisão em relação a ECT. Dessa vez, a nova discussão trava sobre a possibilidade ou não da incidência do ISS sobre serviços não tipicamente postais, prestados em regime de concorrência pelos correios, ou seja, serviços esses prestados pela iniciativa privada. O Supremo entendeu novamente pela extensão da imunidade aos correios, com ação de repercussão geral (RE 601.392), no que desrespeito agora também para os serviços não tipicamente postais.

Nesse tocante, não é demasiado repisar que nem mesmo os integrantes da administração pública indireta, autarquias e fundações públicas, que possuem o benefício da norma imunizante extraído diretamente pelo texto constitucional, nem eles possuem imunidade o patrimônio, à renda e aos serviços, que não sejam vinculados as atividades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, §2º). Nesse viés, O professor Ricardo Alexandre faz uma crítica contundente ao afirmar que:

Não parece possível, nem mesmo com enorme força interpretativo, incluir os citados serviços como vinculados a quaisquer atividades essências dos Correios, nem como decorrentes de tais atividades. Ao que parece, constituem atividades plenamente enquadráveis dentre aquelas realizadas pelas instituições financeiras, estando sujeitas, portanto, ao regime de concorrência, o que, conforme já explanado, afastaria a aplicação da regra imunizante segundo a jurisprudência firmada pelo STF (ALEXANDRE, 2014, p. 167).

Pois bem, no recurso extraordinário n.º 601.392 a ECT questionava a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª região que deu decidiu favoravelmente a prefeitura de Curitiba/PR, adotando uma interpretação restritiva da imunidade, no sentido de permitir a tributação dos Correios referente ao ISS nos serviços elencados no item 95 da lista anexa do decreto-lei 56/87, que abrangem cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimento de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento. Desse modo, os Correios só deveriam ser imunes aos serviços tipicamente postais, previstos no artigo 9º da lei 6.538/78.

A decisão do Tribunal parece acertada afinal todos esses serviços acima elencados também são prestados pela iniciativa privada e por óbvio tributados. Entretanto, o Supremo entendeu de forma divergente. Pela importância do julgado, segue abaixo sua Ementa:

Recurso extraordinário repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes.

4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE 601.392/PR, J. 28.02.2013).

O entendimento dos Ministros Ayres Brito, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski fizeram maioria mínima na votação do plenário em favor dos Correios, respaldando seus votos em argumentos como: 1- Todas as rendas ou lucratividade dos correios são revertidas para suas finalidades recíprocas. 2 - uma vez que é obrigação do poder público manter a atividade dos Correios, ainda que aja lucro, eventualmente obtido pela empresa, não se revela como um fim em si mesmo, é um meio para a continuidade. 3 - Não se pode equiparar os Correios a empresas comuns em termos de concorrência porque não concorre de forma igualitária com estas.

Na Contramão desses argumentos, Ministro Joaquim Barbosa, Relator do julgado, Proferiu seu voto dizendo que, no momento em que a empresa age com intuito de fins lucrativos, a imunidade recíproca de tributos não deve ser aplicada. E este seria, segundo o ministro, o caso dos serviços questionados no RE 601.392. Observa ele, que o exercício da atividade econômica por parte do Estado se dá de maneira suplementar, deixando para a iniciativa privada a incumbência dessa prática econômica, concordando portanto com o posicionamento adotado pelo TRF4. Por seu entendimento está em consonância com o que se pretende demonstrar da análise dos julgados, no presente trabalho, segue um trecho no voto do Min. Relator:

A importância da atividade protegida pela imunidade não pode justificar a colocação dos princípios da livre-iniciativa e da concorrência em segundo plano, em toda e qualquer hipótese. Entendo que a ênfase na aplicação dos recursos como motivo suficiente em si para garantir o benefício abre margem ao abuso e à desconsideração do equilíbrio concorrencial. Por exemplo, não há como aplicar pura e simplesmente a uma grande rede de panificação o mesmo precedente firmado para as singelas e limitadas operações de venda de pães examinada no precedente “Lar de Maria”, por mais que tais operações se intitulem assistenciais ou filantrópicas. Daí decorre que a circunstância de a ECT aplicar os recursos, aferidos em atividades de primordial interesse econômico de terceiros, em suas atividades essenciais é insuficiente, tão-somente por si, para reconhecer-lhe imunidade ampla e irrestrita. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário, mas a ele nego provimento (BRASIL, 2013).

Contudo, quando o Supremo afirma no julgado ser “irrelevante o exercício de atividades em regime de exclusividade e em regime de concorrência com a iniciativa privada” há de convir, que a depender da interpretação dada a jurisprudência, pode ser empregada uma carga

imperativa a afirmação, levando-a por um sentido que talvez não o dado pelos Ministros. Isso porque, em 2004 quando o STF visitou pela primeira vez a temática, a justificativa dada para que os Correios fossem detentores da imunidade recíproca, era de que a empresa prestava um serviço público de monopólio exclusivo do Estado. Ora, se fosse lido isoladamente e fora do contexto que abaixo será explanado, a afirmativa genérica, em outras palavras, de que é irrelevante a atividade desempenhada estar sujeita ou não do monopólio estatal, poderia gerar riscos à livre concorrência, uma vez que se não há monopólio não haveria justificativa plausível de não estender a imunidades a empresas do setor privado.

Pensando por esse viés, a Petrobrás ajuizou ação (RE 285.716 – AgR.) pleiteando o reconhecimento da imunidade, argumentando deter o monopólio de certas atividades, ainda que estas possuíssem fins lucrativos. Entretanto, a Suprema Corte entendeu de modo diverso, negando o pleito da empresa sob a justificativa que é irrelevante a circunstância da atividade estar ou não sujeita a monopólio estatal, uma vez que a imunidade resguarda os ente políticos os quais a Constituição delimita e a Petrobras não está nesse rol, sendo portanto indiferente se a atividade que ela presta possui regime de monopólio. Segue ementa do julgado:

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo (RE 285.716-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, DJE de 26-3-2010.)

A imunidade recíproca então foi estendida não só aos serviços prestados em regime de monopólio, como também a todas as atividades desempenhadas pelo ECT e essa regra permanece até hoje. Pelo exposto, na balança dos argumentos prós e contras a extensão da benesse fiscal em relação ao ISS, é difícil não pender pelas teses levantadas pelo TRF4 e pelo

Min. Joaquim Barbosa. Sobretudo porque, conforme os balancetes contábeis divulgado pela ECT, mostram que nos exercícios financeiros dos anos de 2012 e 2013 a empresa teve um faturamento líquido 1 bilhão e 40 milhões reais e 325 milhões respectivamente e, no ano de 2017 o faturamento fora de 667.308 milhões de reais. Com esse patamar de valores arrecadados, é evidente que os Correios conseguiriam prestar os serviços postais e suportar a carga tributária inerente a eles, sem obter privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

Ademais, é bem verdade que o artigo do 12 do Decreto – Lei nº 509/1969 fora recepcionado pela Constituição de 88, e nele está preconizado que a ECT “gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária”. Em que pese o artigo citado, que inclusive teve sua vigência questionada no Recurso extraordinário nº 220906 DF, de 14/11/2002, a redação do artigo 173 §1º da Carta cidadã, é clara ao afirmar que a lei estabelecerá o estatuto jurídico das empresas públicas que explorem atividade econômica e o inciso II do artigo, determina a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas no que se refere aos direitos e obrigações civis, trabalhistas, comerciais e tributário. Logo, não parece ser adequado que as restrições do parágrafo 1º não se apliquem aos Correios, e demais empresas estatais, sobretudo quando fica claro a prestação de serviços de cunho econômico, reconhecidos pelo próprio STF quando do julgado do RE 601.392.

Contudo, como dito, não é assim que a Corte Maior vem entendendo. Resta claro portanto, que as condicionantes para adquirir imunidade foram bastante flexibilizada ao longo dos anos pela jurisprudência, não só no caso da EBCT, como também em outras estatais nos julgados que serão abaixo analisados.

4.2 O caso da Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia: Ação Cautelar nº 1.550-2/RO

Em 06 de fevereiro de 2007, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que as sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, são também detentoras das imunidades tributárias recíprocas.

O caso concreto que deu ensejo a essa extensão da norma imunizante, referia-se à Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD - sociedade de economia mista estadual, que sofreu execução fiscal do Município de Ji – Paraná que exigia o pagamento referente ao IPTU e taxas. Em face desse débito tributário, o juízo de origem, sob o fundamento de que a imunidade recíproca não se aplica às sociedades de economia mista, julgou favorável

ao Município, ora exequente. Inconformada, a empresa recorreu ao tribunal de apelação, autos de número 100.015.2005.001342-9. Posteriormente, a Caerd interpôs recurso extraordinário, que não foi admitido na origem, motivo da interposição de agravo de instrumento, que posteriormente foi conhecido e improvido no julgado ARE nº 674123/RO.

No julgamento do recurso extraordinário, em seu voto, o ministro Gilmar Mendes, relator da ação, aduziu que a decisão contra qual fora ajuizada a cautelar em recurso extraordinário, parece a afrontar jurisprudência da Corte firmada no julgamento do RE nº 407.099-5/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 6.8.2004, que foi o caso da ECT explanada no tópico anterior. Assim, o entendimento do Ministro, que foi seguido por unanimidade pela 2ª Turma do Tribunal, com base no entendimento firmado no julgado dos Correios, fora de estender também a imunidade recíproca as sociedades de economia mista, uma vez que o precedente da Corte se enquadraria em ambos os regimes das empresas estatais. Observa-se a ementa do julgado:

EMENTA: AÇÃO CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. AGRAVO DE INSTRUMENTO PENDENTE DE JULGAMENTO. MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA PARA SUSPENDER OS EFEITOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. 2. Em situações excepcionais, em que estão patentes a plausibilidade jurídica do pedido - decorrente do fato de a decisão recorrida contrariar jurisprudência ou súmula do Supremo Tribunal Federal - e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação a ser consubstanciado pela execução do acórdão recorrido, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar ainda que o recurso extraordinário tenha sido objeto de juízo negativo de admissibilidade perante o Tribunal de origem e o agravo de instrumento contra essa decisão ainda esteja pendente de julgamento. 3. Hipótese que não constitui exceção à aplicação das Súmulas 634 e 635 do STF. 4. Suspensão dos efeitos do acórdão impugnado pelo recurso extraordinário, até que o agravo de instrumento seja julgado. 5. Ação cautelar deferida. Unânime.

É curioso salientar, que nesse julgado não se analisou a questão da existência dos acionistas particulares poderem ou não afetar a recepção da imunidade. Como já explicado no capítulo anterior, a diferença das empresa pública e sociedade de economia mista é de aquela tem o capital 100% público enquanto essa tem apenas predominantemente, ou seja, poderia ser o caso de uma sociedade mista ser formada com capital 51% público e os 49% restantes serem integralizados por acionistas do setor privado. Ora, é evidente que o que visa um acionista particular quando compra ações de empresas estatais, não seria outra coisa senão o lucro o que vai de encontro com a regra impeditiva do parágrafo terceiro do artigo 150, tantas vezes já explanado no presente trabalho. Basta tomar como exemplo a Petrobras, que é uma sociedade

de economia mista, a maior do país, que diariamente tem as ações da companhia sendo negociadas na bolsa de valores.

4.2.1 O caso da CODESP: Recurso extraordinário nº 253.472/SP

Sobre essas questões inerentes a natureza das sociedades de economia mista, a Suprema Corte teve a oportunidade analisar o tema cujo o debate era justamente sobre a possibilidade de extensão ou não da imunidade recíproca, tendo em vista a composição do capital social ser, em parte, privado.

O caso em análise foi o da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP – no recurso extraordinário de número 253.472/SP. No litígio, discutia-se se a participação acionária do setor privado, deveria afastar ou não a imunidade. O município de Santos, por entender que sim, exigia da empresa o pagamento do IPTU e taxas de conversação e limpeza. A companhia recorreu do acórdão, do agora extinto 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, que entendeu serem devidas todas as cobranças. Entretanto, no julgamento do Recurso Extraordinário com decisão prolatada em 25 de agosto de 2010, os Ministros, por maioria simples, reformaram parcialmente a decisão da segunda instância, por entenderem que a participação privada na sociedade era considerada ínfima, uma vez que a União era detentora de 99,97% das ações - à época do julgado – não estando portanto, prejudicada a imunidade no que se referia ao IPTU. Segue ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO. Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à

tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento (RE 253.472 - SP, rel. min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. em 25/08/2010).

Diante do exposto, através da análise dos julgados acima mencionados, resta claro que a interpretação quanto à extensão da imunidade recíproca prevista no artigo 150, § 2º do texto constitucional, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, foi bastante balizadas ao longo da última década, bastando apenas, para gozar do benefício fiscal, realizar atividades predominantemente públicas ainda que de cunho econômico, mostrando. Ressalta-se ainda que os julgados explanados no presente trabalho não podem ser caracterizados como situações isoladas. Poderiam ter sido trazidos à baila, por exemplo, os julgados como o da Loteria do Estado de Minas Gerais: RE – AgR 475.268/MG, Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, Dje 15-3-2011; como o da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - Infraero: RE- AgR 363.412/BA, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Dje 23-6-2014; e como o da casa da Moeda: RE – AgR 610.517/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Dje 23- 6-2014.

A imunidade foi reconhecida a todas essas empresas sob os mesmos argumentos apresentados nos casos analisados, não havendo a necessidade de explaná-los individualizadamente, sob o risco de ficar demasiado extenso o presente estudo.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa visou tratar, de forma mais aprofundada, os conceitos da imunidade recíproca e como ela vem sendo aplicada nos casos concretos desde a promulgação da Constituição de 88, com o foco nas empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público.

No entanto, antes de adentrar nos julgados, fazia-se necessário uma explanação de temas inerentes ao direito tributário e da Administração pública, onde buscou-se firmar as premissas jurídicas nas quais as conclusões se alicerçaram.

Assim, o primeiro capítulo do desenvolvimento buscou tratar, de forma sintética, da competência tributária, princípios que norteiam o direito tributário e teoria do fato gerador, temas essenciais para compreensão do conceito de imunidade que fora abordado no capítulo seguinte.

No tópico de competência, explicou-se que a Constituição Federal, através do artigo 24, I, outorgou aos entes federados a competência de legislar concorrentemente sobre o direito tributário. Falou-se ainda que existe normas de natureza gerais e normais de natureza específicas e que existe um patamar hierárquico entres elas devendo estas respeitarem os preceitos instituídos por aquelas. Definiu-se ainda competência tributária, adotando o conceito do professor Roque Carraza, afirmando que competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculos e suas alíquotas.

Definida competência, o trabalho passou a analisar os princípios inerentes ao direito tributário, que servem como verdadeiros limitadores ao poder tributar. Era de suma importância para o estudo, observar essa temática posto que para que um tributo seja inserido no ordenamento jurídico, ele deve estar em consonância com os princípios elencados na Constituição, servindo estes como verdadeiras regras impostas pela Carta Magna afim de garantir a máxima segurança jurídica.

Analisado os princípios, era necessária ainda abordar, antes da imunidade ora objeto de estudo, a teoria do fato gerador. Observou-se que o fato gerador de um tributo é o elo de ligação entre o Estado e o Contribuinte. Foi explicado, que para que exista uma obrigação de pagar tributo, o cidadão, ora contribuinte, deveria praticar um fato hipotético descrito na norma.

Assim, denomina-se fato gerador *in abstracto*, ao passo que o comportamento verificado no mundo é denominado fato gerador *in concreto*. De suma importância assimilar bem esse

conceito para que se entenda as imunidades tributárias e mais precisamente a recíproca, que é o objeto deste trabalho, uma vez elas atuam como forma de não incidência da obrigação de tributária tirando o contribuinte do polo passivo de um vínculo com o Estado, e o fato gerador de um tributo é justamente como nasce essa relação.

O segundo capítulo procurou abordar o conceito de imunidade e as diversas hipóteses previstas no artigo 150, IV da Constituição, bem como analisar as diferenças entre as empresas estatais e compreender o que se entende por serviço público.

Como dito, não existe um conceito legal que define imunidade, para fins didáticos adotou a definição dada pelo professor Rubens Gomes de Souza sendo assim imunidade tributária uma forma de proibição de tributar outorgada diretamente pela constituição. A imunidade representa uma garantia fundamental ao contribuinte de não sofrer tributação sobre determinadas pessoas, patrimônio ou serviço, previamente pré-definidos pelo texto constitucional.

Nesse contexto, entende-se que a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ou seja, é um obstáculo criado pelo constituinte para proteger certas pessoas, fatos e situações do poder legiferante das pessoas políticas de direito constitucional interno. O segundo capítulo dedicou-se a discorrer, ainda que de maneira sintética, das hipóteses da alínea b, c, d, do parágrafo IV, mostrando os diversos tipos de imunidades inseridas no ordenamento jurídico.

Fixada as premissas basilares, o trabalho cuidou de tratar mais detalhadamente da espécie de imunidade ora objeto do presente estudo: Imunidade tributária recíproca.

A imunidade recíproca prevista no artigo 150, IV, a, consiste na impossibilidade de tributação de impostos entre as pessoas do direito público interno, quais sejam, os entes federados. A fundamentação desta imunidade possui raízes históricas, sendo a mais antiga forma imunidade prevista no ordenamento pátrio, e advém da forma federativa de Estado adotada pela Constituição Federal de 1998.

Como se observou, a imunidade tem como principal fundamento a proteção e manutenção da forma de Estado, na medida em que assegura, a todos os entes federados, condições iguais, visando garantir a autonomia não só política mas também a financeira entre eles. Tal autonomia seria inconcebível por meio de um sistema jurídico-tributário que permitisse uma tributação recíproca dos entes políticos integrantes da Federação, uma vez que pragmaticamente os Estados ficariam sob grande controle econômico da União. Tamanho é o valor do pacto federativo dentro do ordenamento jurídico, que sua preservação está assegurada no núcleo imodificável previsto no artigo 60, §4º, da Constituição Federal, considerada cláusula pétreia.

Por fim, o segundo capítulo tratou de analisar ainda os conceitos de sociedade pública e economia mista além de serviço público. Fazia-se necessário abordar tais temas do direito administrativo posto que, integram o núcleo do objeto de estudo.

Explicou-se que as empresas estatais se dividem em empresas públicas e sociedades de economia mista e foram criadas pelo decreto-lei 200/1967. Na bem verdade dos fatos, embora entidades distintas, as diferenças entre as empresas são meramente formais, uma vez que ambas são empresas de pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta e criadas por meio de autorização legislativa, divergindo apenas quanto a integralização do capital, devendo a empresa pública ter 100% capital público enquanto a sociedade de economia mista necessita ser apenas majoritariamente de capital público. E, quanto ao regime jurídico da empresa, podendo a empresa pública adotar qualquer tipo de regime e quanto a sociedade de economia mista, esta deve seguir obrigatoriamente o regime de sociedade anônima.

O principal ponto desse tópico, para a compreensão do trabalho, foi perceber que devido a decorrência do tipo de atividade que exercem, via de regra, as empresas públicas e sociedades de economia mista quando prestadoras de atividade econômica, em iguais condições com os particulares, não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, nos termos do art. 173, § 2º, da Constituição Federal de 1988

Por fim, era necessário discorrer um pouco sobre o que é serviço público, afinal se as empresas estatais pela sua própria natureza, via de regra, não poderiam receber a norma imunizante, a características de algumas empresas prestarem serviços considerados públicos, é a exceção à regra que o Supremo Tribunal Federal vem entendendo por ceder a benesse fiscal.

Conceituou-se serviço público como sendo aquela atividade definida pelo Estado, em determinado tempo e espaço, como atividade essencial à coletividade. E, por ser considerada uma atividade indispensável, não seria possível deixar aos cuidados da iniciativa privada.

Assim, para a extensão da imunidade recíproca além as empresas de monopólio estatal, não basta apenas o critério objetivo de ser empresa pública, precisando também do critério subjetivo da prestação do serviço público para tais empresas poderem receber a benesse fiscal, segundo a jurisprudência.

Finalmente, após realizada todas as premissas necessárias ao tema, o terceiro capítulo tratou de analisar como vem sendo tratado o objeto de estudo na Suprema Corte, observando os seus julgados.

Diante dos casos trazidos à baila, com enfoque em especial no julgado do ECT, notou-se que o STF vem adotando um entendimento bastante ampliativo no que desrespeito à extensão das imunidades recíprocas às empresas estatais.

Viu-se que no caso dos Correios, a empresa foi beneficiada com a norma imunizante não apenas nos serviços que presta em regime de monopólio, qual seja, o serviço postal, mas também em todos os demais serviços e atividades ECT desempenha e oferece que são inerentes à iniciativa privada, tais como encomendas, títulos de capitalização, venda de lingotes banhados a ouro, no formato de selos históricos e etc.

A justificativa dada pelo STF de que a empresa é prestadora de serviço público e devido a tão somente isto, todas as suas atividades estão abarcadas pela imunidade, é temerária. Em primeiro lugar porque a importância da atividade protegida pela imunidade não pode justificar o detrimento dos princípios da livre concorrência e da iniciativa privada esculpido no artigo 170 da Carta Magna. E, em segundo lugar, porque esse entendimento afronta diretamente os preceitos legais do artigo 173 §2º e 150§3º do texto constitucional, uma vez que a empresa está praticando atividade econômica própria do setor privado. Ademais, observa-se, através dos balancetes contábeis que segue anexo, que a ECT possui faturamentos bilionários que demonstra a sua clara capacidade contributiva não necessitando de benesse fiscal para manter seus serviços essenciais.

Como visto, não foi somente os Correios que receberam a imunidade. O precedente criado por este julgado em 2004 abriu as portas para diversas estatais que foram agraciadas pela norma imunizante, até empresas de sociedade de economia mista que possuem capital privado, com notórios fins econômicos foram recepcionadas.

Assim, diante de todos os casos analisados no terceiro capítulo, demonstrando ainda que não são situações isoladas, muito pelo contrário, percebe-se que a extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais de maneira tão desenfreada impacta no desequilíbrio econômico das empresas privadas que exercem atividades semelhantes, uma vez que o do Estado vem instituindo para as empresas públicas, uma vantagem em forma de benefício não estendida as empresas do setor privado, ferindo de morte o princípio da livre concorrência, além de banalizar a literalidade dos artigo 173§2º da Constituição Federal.

Por essa razão, tal extensão deve ser julgada caso a caso mediante a ponderação da necessidade de garantir serviços públicos aos cidadãos versus a garantia da livre iniciativa e livre concorrência, sendo estendida apenas em casos extremamente particulares e não de maneira generalizada como vem ocorrendo na última década.

6 REFERÊNCIAS

ÂMBITO JURÍDICO. **A imunidade tributária recíproca e seu alcance às atividades desempenhadas pela ECT.** 2015. Disponível em:

<http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=16871>.

Acesso em: 05 nov. 2018.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro, Forense. 7. ed. 2009, p. 311.

_____. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 151-152

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2. ed., 1992.

BRASIL. Decreto - Lei 509/1969. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0509.htm>. Acesso em: 26 nov.2018.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 19. ed. São Paulo. Editora Malheiros 2004

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias.** 2. ed. São Paulo: Malheiros 2002

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

LUCIANO, Amaro. **Curso de direito tributário.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

LUCIANO SEGUNDO, Amaro. **Curso de direito tributário.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código de tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2005. v.3.

_____. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

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

_____. **Direito Administrativo Brasileiro.** 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

RICARDO, Alexandre. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 187.

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

_____. _____. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.