



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFPG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO - UAD

JAQUELINE ROSÁRIO SANTANA

A IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA E SUA APLICABILIDADE ÀS
EMPRESAS ESTATAIS: ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

SOUSA
2016

JAQUELINE ROSÁRIO SANTANA

A IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA E SUA APLICABILIDADE ÀS
EMPRESAS ESTATAIS: ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Trabalho monográfico apresentado ao
Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas e Sociais da Universidade
Federal de Campina Grande, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador (a): Prof. MSc. Geraldo Batista
Júnior

SOUSA
2016

JAQUELINE ROSÁRIO SANTANA

A IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA E SUA APLICABILIDADE ÀS
EMPRESAS ESTATAIS: ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Trabalho monográfico apresentado ao
Curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas e Sociais da Universidade
Federal de Campina Grande, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador (a): Prof. MSc. Geraldo Batista
Júnior

Data de aprovação: _____/_____/_____

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Geraldo Batista Júnior

Banca Examinadora

Banca Examinadora

*Pensar é o trabalho mais difícil que existe.
Talvez por isso tão poucos se dediquem a ele.*
Henry Ford

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, *Noelma Mendes Rosário Santana*, pelo amor, pelo apoio e pela confiança desmedida depositada nos meus planos.

Aos familiares que sempre me apoiaram, em especial *Élia Mendes Rocha*, *Elza Mendes Rosário Santana* e *Glécia Mendes Rocha*.

Aos *amigos* que sempre se traduziram em força.

Ao meu orientador *Professor Geraldo Batista Júnior*, pela colaboração e paciência.

Ao eterno professor de Direito Tributário, *Anrafel de Medeiros Lustosa* (*in memoriam*), fonte de inspiração e saudade, por despertar de forma tão apaixonante o interesse para o estudo da disciplina tributarista.

A monografia é nossa!

Meus sinceros agradecimentos.

O poder de tributar envolve o poder de destruir.

John Marshall

RESUMO

A presente monografia intenta analisar o instituto da imunidade recíproca, assim entendido como a não instituição, por determinação constitucional, de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes federados uns sobre os outros (art.150, VI, "a"), proporcionando estudo voltado para a análise quanto a constitucionalidade de sua extensão às empresas públicas e sociedades de economia mista. Para tanto, delimitou-se como objetivo analisar a doutrina e principalmente jurisprudência relativa a extensão da imunidade tributária recíproca em contraposição com os dispositivos constitucionais e legais respectivos para chegar a uma correta compreensão do instituto e de sua aplicabilidade, o que foi realizado através do método dedutivo e técnica de pesquisa bibliográfica e documental. Verificou-se assim que, com suporte da doutrina dominante, a Suprema Corte em seus julgados relativos ao tema assume posicionamento incompatível com o que preleciona o texto constitucional vigente, desafiando principalmente princípios inerentes à ordem econômica brasileira e promovendo a concorrência desleal. Portanto, conclui-se que o entendimento do Guardião da Constituição é eivado de flagrante inconstitucionalidade, onde o poder judiciário excede os limites de sua função de legislador negativo e descaracteriza o sentido da Carta Magna em decisões de cunho político.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imunidade Recíproca. Empresas Estatais. Jurisprudência do STF.

ABSTRACT

This monograph attempts to analyze the institute of reciprocal immunity, legally understood as the non institution, by constitutional determination, of taxation on property, income or services of the federative entities upon each other (art.150, VI, "a"). The focus of the investigation is the analysis of the constitutionality of the extension of reciprocal immunity to public and mixed capital companies. The objective of the work was to review the doctrine and the mainly jurisprudence on the extent of reciprocal tax immunity in opposition to their constitutional and legal mechanisms, aiming to achieve a correct understanding of the institute and its applicability. The study was conducted on a deductive method basis relying on bibliographical and documentary research techniques. The findings, supported by the dominant doctrine, show that the Supreme Court in its decisions on the subject assumes incompatible position in relation to what states the current constitutional text, mainly challenging the principles inherent to Brazilian economic order and promoting unfair competition. Therefore we concluded that the understanding of the Constitution Guardian is contaminated by notorious unconstitutionality, shown by the judiciary exceeding its limits on the function of negative legislator and decharacterizing the signification of the Constitution by politically motivated decisions.

Keywords: Taxation Law. Reciprocal immunity. State owned companies. The Supreme Court jurisprudence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - Apelação Cível
ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. - Artigo
CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil
CF- Constituição Federal
CTN - Código Tributário Nacional
CAERD - Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia
CODESP - Companhia Docas do Estado de São Paulo
DF- Distrito Federal
DJ - Diário de Justiça
DJe - Diário de Justiça Eletrônico
Dec.- lei- Decreto-lei
ECT- Empresa de Correios e Telégrafos
GHC - Grupo Hospitalar Conceição
HC - Habeas Corpus
ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPMF - Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano.
ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IR - Imposto de Renda
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
II - Imposto de Importação
IE - Imposto de Exportação
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras
ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-Vivos
ISS - Imposto sobre serviços de qualquer natureza
INFRAERO - Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
LC - Lei Complementar
RTJ - Revista Trimestral de Jurisprudência
Rel.Min - Ministro Relator

RE - Recurso Extraordinário
STF - Supremo Tribunal Federal
T. - Turma

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES	13
2.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	17
2.1.1 Imunidade e Isenção	19
2.1.2 Outros institutos afins	21
2.1.2.1. Isenção heterônoma.....	21
2.1.2.2. Alíquota zero	22
2.1.2.3. Não incidência.....	23
2.2 IMUNIDADE RECÍPROCA	24
3 ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA	31
3.1 EMPRESAS ESTATAIS OU GOVERNAMENTAIS	32
3.1.1 Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.....	33
3.1.2 Atuação das Empresas Estatais e Regime Jurídico aplicável	37
4 EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS	43
4.1 DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	44
4.2 ALGUNS CASOS CONCRETOS JULGADOS PELO STF	48
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

As pessoas políticas formadoras do Estado Federativo Brasileiro, quais sejam, União, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios, possuem suas competências tributárias dispostas constitucionalmente, bem como suas normas e princípios limitadores. Instituiu o legislador constituinte tais limitações no intuito de garantir, principalmente, a estrutura estatal como é concebida.

Figura o instituto da imunidade tributária no cerne dessas limitações ao poder tributante com o propósito de evitar que as pessoas políticas venham a exercer suas competências nas hipóteses expressamente previstas no texto constitucional, e de acordo com os direitos e princípios que com ela se pretende resguardar.

Destarte, evidencia-se, tanto pelo princípio que se propõe a resguardar como pelo caráter divergente em relação a sua abrangência, o estudo da Imunidade Tributária Recíproca. E de modo ainda mais polêmico questão relativa à sua aplicabilidade ou não às empresas estatais. Apesar de a jurisprudência pátria apresentar um histórico considerável de admissibilidade e a doutrina dominante coadunar no mesmo sentido, a questão de pesquisa que se coloca neste trabalho monográfico é: a extensão da imunidade recíproca às estatais é realmente possível sem afronta aos ditames constitucionais?

Em busca de uma resposta à questão de pesquisa apresentada, o presente trabalho tem como objetivo analisar a doutrina e principalmente jurisprudência relativa à extensão da imunidade tributária recíproca em contraposição com os dispositivos constitucionais e legais respectivos para chegar a uma correta compreensão do instituto e de sua aplicabilidade.

O método de abordagem adotado foi o dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica e documental, onde se considerou a literatura concernente à temática com recurso a pelo menos três doutrinadores em cada aspecto apresentado, a legislação atual, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal através de cinco casos práticos levados a julgamento nessa Corte.

Esse estudo justifica-se diante do comportamento reincidente da nossa Suprema Corte, a guardiã da Constituição da República Federativa do Brasil, qual seja o de, utilizando-se de viés interpretativo consistente numa *mutação constitucional*¹, proferir decisões em aparente desacordo com texto constitucional,

¹ Sobre o conceito de *mutação constitucional*, ver. MENDES, Gilmar Ferreira. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional. Disponível

podendo resultar na alteração de seu significado sem observar o devido processo legislativo, é o que parece ocorrer no julgamento quanto a extensão da imunidade recíproca às estatais. Destaca-se que é possível verificar casos atuais em outros ramos da ciência jurídica e que geraram grande polêmica entre os operadores do Direito, a exemplo do entendimento quanto a admissibilidade de prisão do acusado em processo penal já na segunda instância no julgamento do *Habeas Corpus* (HC) 126.292, em fevereiro de 2016, quando dispõe expressamente o art.5º, LVII, da Constituição Federal, que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”.

Em função da contextualização apresentada nesta introdução o desenvolvimento do presente trabalho monográfico encontra-se organizado em três capítulos divididos em subcapítulos. Abordar-se-á primeiramente a imunidade tributária com suas hipóteses e razões, destacando-se a imunidade tributária recíproca. Sequencialmente serão analisadas as empresas estatais, as semelhanças e distinções entre suas espécies, empresas públicas e sociedades de economia mista, assim como as atividades por elas prestadas para, por fim, a partir da doutrina tributária e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em contraposição com os preceitos constitucionais e legais, verificar a admissibilidade ou não de extensão da imunidade recíproca a essas estatais.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUAS LIMITAÇÕES

em: <http://ojs.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/90/118> (2004). Acesso em 12 de março de 2016; STRECK, Lênio L. *et al.* A nova perspectiva do supremo tribunal federal sobre o controle difuso: mutação constitucional e limites da legitimidade da jurisdição constitucional. (2007). Disponível em: <http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/72>. Acesso em 12 de abril de 2016.

A arrecadação de tributos pagos pelos administrados e realizada pelo ente estatal é imprescindível para promover a manutenção das atividades fundamentais e administrativas do Estado. Os tributos recolhidos representam uma das principais fontes de custeio da máquina pública e merecem, portanto, atenção redobrada do legislador.

Nesse sentido, prevê taxativamente a Constituição Federal do Brasil (CRFB) e o Código Tributário Nacional (CTN) que possuem capacidade para criar, exigir e majorar tributos os entes federados ou pessoas políticas, representados pela União, Distrito Federal, Estados-membros e Municípios, no que se denomina “competência tributária”. Veja-se:

Constituição Federal da República Federativa

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...). (grifo nosso)

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;
II – suplementar a legislação federal e estadual no que couber; (...). (BRASIL, 1988)

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nessa Lei. (...) (BRASIL, 1966)

Refere-se a competência tributária resumidamente à uma das parcelas dentre as prerrogativas legiferantes que detém as pessoas políticas e que se consubstancia na possibilidade de legislar em matéria tributária (CARVALHO, 2011).

Desse modo, a competência tributária, que compreende a competência legislativa em matéria tributária, é atribuição exclusiva dos entes federados componentes da Administração Direta, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos moldes do que dispõe a Lei Maior, sendo vedada, inclusive, a sua

delegação à pessoa jurídica de direito privado ou à pessoa jurídica de direito público integrante da Administração Indireta.

No que tange as disposições constitucionais sobre competência tributária e seu significado frente à forma federativa de Estado, com conseqüente independência dos entes que o compõe, bem como em relação às receitas ingressas nos mesmos através da arrecadação de tributos, pontua Rocha (2015, p. 123):

A sistemática de atribuição de competências tributárias é um dos pilares do princípio federativo e visa prover os entes federados de recursos que lhes possibilite manter suas respectivas autonomias financeiras e, assim, fazer frente aos seus dispêndios.

Reside, desse modo, no princípio federativo um dos principais fundamentos da delimitação constitucional de competência tributária. Sobre o tema disserta Agra (2011, p. 355, grifo nosso):

A essência da organização político-administrativa do Brasil é a sua estrutura federativa. Os entes que a compõem são: União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal. Cada um deles tem uma plêiade de competências que foram demarcadas pelo texto Constitucional. Eles possuem autonomia e capacidade para realizar as atribuições deferidas, como a capacidade administrativa, a capacidade tributária, a capacidade financeira, a capacidade legislativa etc.

Ainda sobre o federalismo, entende Masson (2015, p. 494):

É a forma de Estado na qual existe descentralização no exercício do poder político, estando este pulverizado em mais de uma entidade política, todas funcionando como centros emanadores de comandos normativos e decisórios. Segundo Georg Jellink, federalismo é a "unidade na pluralidade", pois embora tenhamos mais de um ente dotado de capacidade política, não se pode perder de vista a unidade necessária para a manutenção do Estado. Nesse sentido, pode-se conceituar a federação como a reunião, feita por uma Constituição, de entidades políticas autônomas unidas por um vínculo indissolúvel. Nesta reunião inexistente direito de secessão, havendo completa intolerância com movimentos separatistas, que serão firmemente coibidos. A forma federada é a que rege nosso Estado desde que o Decreto nº 0 1 proclamou a República como forma de Governo e transformou as províncias em Estados federados, consagrando a federação.

Em decorrência do sistema constitucional de competências, e especificamente no que concerne às competências tributárias, possuem os entes políticos a possibilidade de arrecadação e organização de suas receitas tributárias, o

que se apresenta sob caráter de imprescindibilidade diante da concepção de autonomia contemplado no próprio federalismo.

Acerca da compreensão do que significa o conceito de competência tributária, preleciona, por sua vez, Melo (2012), em seu “Dicionário de Direito Tributário: Material e Processual”, que essa se traduz em:

Titularidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, prevista na Constituição Federal, para instituírem tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo as pessoas (sujeitos ativos e passivos), materialidade, base de cálculo e alíquota, numa determinada coordenada de tempo e espaço.

Sobre o mesmo tema disserta Sabbag (2013, p. 389.) que *“A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária.”* Nas palavras de Amaro (2006, p.93), essa competência pode ser entendida ainda como *“aptidão para criar tributos”*.

Desse modo, de acordo com os referidos conceitos, os entes federados recebem da Carta Magna o poder de criar e majorar determinados tributos, além de definir seu alcance no que se denomina “competência tributária”. Esse poder, ressalta-se, caracteriza-se por ser facultativo – ou seja, uma vez recebido pelo ente, este não está obrigado a colocá-lo em prática, mas sendo utilizado, no entanto, deve seguir objetivamente o texto constitucional. A capacidade tributária é ainda, como supramencionado, indelegável, irrenunciável, incaducável² e inalterável por lei infraconstitucional.

O mais importante para esse estudo, porém, é o fato de que competência tributária uma vez adquirida não se realiza de forma irrestrita, mas observando os limites impostos pelo legislador ordinário. Entende Rocha (2015, p. 120) que

O sistema brasileiro de discriminação de competências tributárias é extremamente rígido e integralmente posto no texto constitucional, o que exige do ente político a máxima observância da medida do exercício do seu poder de tributar dentro dos limites da competência que lhe foi outorgada.

² “A competência tributária é [...] incaducável, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos.” (CARRAZA, 2000, p. 432)

Essa rigidez do sistema brasileiro ao discriminar as competências tributárias apresenta-se imprescindível diante da necessidade de manutenção da ideia moderna de Estado em detrimento dos riscos de um Estado Absolutista ou sua própria aniquilação derivada de um poder tributante arbitrário e/ou ilimitado. Traduz bem as dimensões do poder de criar tributos outorgado pelo legislador constituinte aos entes federativos a frase célebre do juiz americano John Marshal: “*O poder de tributar envolve o poder de destruir*” (MARSHAL *apud* FILHO, 2012, p. 7).

Assim, o poder de tributar encontra limitações constitucionais e infraconstitucionais, tanto de ordem geral como específica, que representam verdadeiros meios de balizamento da intensidade, da forma e da maneira de atuação dos fiscos federal, distrital, estaduais e municipais. Segundo Paulsen (2012):

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de que cuida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.

O texto constitucional dedica a essa temática um espaço próprio, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, “Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar”, não se esgotando, porém, as vedações e supressões à competência tributária na referida seção. Outros limites, explícitos ou implícitos, podem ser encontrados dispersos pela Carta Magna ou mesmo, como mencionado acima, na legislação infraconstitucional.

Apresentam-se, assim, nos arts.150 a 152, contidos na seção constitucional supracitada, os limites ao poder de tributar e garantias fundamentais dos contribuintes representados pelos princípios gerais tributários³, bem como as imunidades tributárias. Passemos, pois, compreendido o significado de competência tributária, seus deslindes e limitações, a analisar a espécie de instrumentos

³ - Princípio da legalidade (art. 150, 1).
- Princípio da isonomia (art. 150, li).
- Princípio da irretroatividade (art. 150, Ili, *ua*).
- Princípio da anterioridade (art. 150, Ili, "b").
- Princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, Ili, "c").
- Princípio do não confisco (art. 150, IV).
- Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, V).

limitadores dessa competência que importa ao presente estudo, as imunidades tributárias.

2.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias configuram-se, como o próprio título da Seção em que são previstas dispõe (“Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar”), como espécies de limitações impostas à competência legislativa tributária conferida aos entes federativos. Referem-se as imunidades a pessoas e situações que não deverão ser afetadas pelo poder tributante, neste sentido entende Paulsen (2012):

As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.

Encontram-se as imunidades dispostas em rol taxativo na Lei Maior, devendo os entes federados as observarem quando no exercício da competência legislativa tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. Os entes estão terminantemente proibidos de tributarem as situações, atividades e/ou pessoas as quais foram agraciadas pelo texto constitucional por imunidade. Apresenta Carvalho (2011, p. 236) que as imunidades tributárias representam, assim,

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Nesse mesmo sentido, e quanto a uma possível seletividade das imunidades em relação às espécies tributárias, entende Melo (2012) que a imunidade tributária:

Veda a atuação do legislador ordinário na instituição de determinados tributos, tendo em vista as precisas materialidades e as pessoas participantes das relações jurídicas, aplicando-se aos impostos (CF, art.

150, VI), às taxas (CF, art. 5º, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII) e às contribuições sociais (CF, arts. 149, § 2º, II, e 195, § 7º).

Além do caráter de supressão de competência apresentado, as imunidades possuem também *status* de garantia fundamental conforme prevê expressamente o art.150, *caput*, da CRFB, *in verbis*, “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...).*” (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Em decorrência desse *status* de garantia fundamental, as normas imunizantes são revestidas de algumas características imprescindíveis a sua importância, quais sejam: *status* de cláusula pétrea; a necessidade de lei complementar para a regulamentação infraconstitucional das imunidades tributárias; as imunidades devem ser invocadas em favor do contribuinte (e não em favor do Fisco); vedação à edição de medida provisória para regulamentação infraconstitucional de imunidade tributária. (MAZZA, 2015).

Ainda sobre o caráter de cláusula pétrea das imunidades, entende Sabbag (2013, pag.290) que:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas– limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado. (Grifo nosso)

As imunidades tributárias, portanto, fazem parte do núcleo imodificável da Constituição Federal, não podendo ser afastadas mesmo por Emenda Constitucional.

Estão previstas em espécies as imunidades, no artigo 150, VI da Constituição Federal (dando início à sessão destinada às limitações ao poder de tributar, onde também está elencada uma série de princípios).

Nesse sentido, entende Amaro (2006, p. 153) acerca das espécies de imunidades e sua disposição no diploma constitucional:

Em primeiro lugar, disciplina a chamada imunidade *recíproca*. Que exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas (art. 150, VI, a). Cada uma delas não pode exigir tributo que grave o patrimônio, a renda ou os serviços das demais, daí

derivando a designação de imunidade *recíproca*. A seguir, prevê a imunidade dos *templos* de qualquer culto (alínea *h*). A alínea *c* estatui a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos *partidos políticos*, inclusive suas fundações, das *entidades sindicais dos trabalhadores* e das *instituições de educação* e de *assistência social* que atendam aos requisitos da lei. A imunidade dos *livros, jornais, periódicos e do papel de imprensa* figura na alínea *d*.

Antes de adentrarmos especificamente na espécie imunidade recíproca, foco deste estudo, são necessárias algumas distinções jurídicas do instituto da imunidade no geral em relação a outras hipóteses de desoneração, que configuram-se como instrumentos hábeis de intervenção estatal no domínio econômico, presentes na seara tributária. É o que faremos nos subtópicos seguintes.

2.1.1 Imunidade e Isenção

Apesar de quase completamente díspares, os institutos da imunidade e da isenção simples ou autônoma, talvez por ambos desencadarem na inexistência do dever prestacional tributário, ou seja, aproximarem-se do ponto de vista extra-jurídico, são por muitas vezes confundidos.

Entende Carvalho (2011, p.239) sobre a imunidade e a isenção que:

São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contacto. Poderíamos sublinhar tão somente três sinais comuns: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária. Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo. (Grifo nosso)

Compreende-se, desse modo, que as normas imunizantes configuram-se como “*hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*” (CHIMENTI; PIERRI, 2012), ou seja, delimitam a competência tributária e não o seu exercício (ALEXANDRE, 2015). A isenção, por sua vez, é prevista na lei infraconstitucional, é

a hipótese de não incidência legalmente qualificada (CHIMENTI; PIERRI, 2012), retirando algumas ocorrências da hipótese de incidência e limita o exercício da atividade tributária.

Nesse sentido, entende Alexandre (2015) que

A **isenção** opera no âmbito do **exercício da competência**, enquanto a **imunidade** [...] opera no âmbito da própria **delimitação de competência**. [...] o **desenho** da competência do Estado não se altera com a concessão de isenção, pois [...] a isenção opera no exercício e não na delimitação da competência. A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é sempre prevista na própria Constituição, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência. (Grifo nosso)

Assim, fica claro que as imunidades, previstas constitucionalmente, atuam no campo da competência legislativa tributária, enquanto as isenções, previstas em lei, agem no momento em que o ente federado que recebeu a competência tributária coloca em prática essa competência através da atividade tributante. Explica Mazza (2015, destaques do autor):

[...] a **imunidade opera no plano constitucional** interagindo com as regras que definem a competência para instituição de tributos **antes que o fato gerador ocorra. A isenção é um benefício legal concedido pelo legislador** que, excluindo o crédito tributário (art. 175 do CTN), libera o contribuinte de realizar o pagamento do tributo **após a ocorrência do fato gerador.**

As imunidades, então, são outorgadas pelo legislador constituinte, já as isenções derivam da vontade política do próprio ente federado que recebeu a competência tributária legislativa. Vontade política esta que deve ser fundamentada em dispensa legal ao recolhimento dos tributos referentes aos casos predeterminados.

Ademais, resumidamente as imunidades encontram-se previstas na Lei Maior e têm como condão delimitar a competência tributária, enquanto as isenções, decorrentes da competência tributária, encontram previsão na Lei e operam na dispensa de pagamento de determinado tributo após a ocorrência do fato gerador. Apresentam-se ainda as imunidades como irrevogáveis e perenes, já as isenções, em regra, são revogáveis e tendem a temporalidade.

2.1.2 Outros institutos afins

Existem no Direito Tributário outros institutos, além da isenção simples abordada acima e comumente equiparada às imunidades, que também promovem a desoneração do contribuinte do pagamento de tributos. Essa desoneração pode se constituir em redução parcial ou total da carga tributária suportada. Assim, foram selecionadas outras hipóteses que resultam na desoneração total, à semelhança da imunidade, com a finalidade de dedicar distinção jurídica entre essas hipóteses e distanciá-las de qualquer confusão com o instituto em estudo. São elas: isenção heterônoma, alíquota zero e não incidência.

2.1.2.1. Isenção heterônoma

Entende-se por isenção heterônoma, em oposição à isenção simples ou autônoma, aquela concedida por entidade diferente da competente para instituição do tributo. Conforme Mazza (2015, destaque do autor), “Trata-se de uma exceção à autonomia dos entes políticos para conceder benefícios aos seus próprios tributos. Por isso, **somente a Constituição Federal pode prever isenções heterônomas.**”.

Desse modo, a isenção heterônoma é prevista por nossa Carta Magna em duas hipóteses - previstas no art. 155, § 2º, XII, referente a tributo estadual, o ICMS, e art. 156, § 3º, II, referente a tributo municipal, o ISS-, ambas em favor da União.

Segundo Mazza (2015):

Na imunidade a própria norma constitucional exclui a incidência do tributo. Já na isenção heterônoma a norma constitucional manda o legislador dar a isenção, de modo que o Texto Constitucional em si não tem qualquer poder de excluir o pagamento do tributo.

Enquanto nas imunidades o contribuinte extrai da Constituição uma garantia direta e imediata de que não recolherá o tributo, nas isenções heterônomas a norma constitucional não traz qualquer benefício direto e imediato ao contribuinte beneficiário porque toda a eficácia do dispositivo fica condicionado à promulgação da futura lei concessiva da isenção.

Distinguem-se, conforme visto, as isenções heterônomas das imunidades na medida em que, essas se configuram como espécies de limitações ao poder de tributar estabelecidas, como já mencionado, constitucionalmente, enquanto aquelas figuram como dispensa do dever de pagamento de determinados tributos, prevista também na Constituição Federal, mas, como a isenção autonômica, concedida legalmente.

2.1.2.2. Alíquota zero

A alíquota zero, por sua vez, representa situação na qual o percentual a ser aplicado em relação à grandeza econômica que represente a base de cálculo para determinar o valor de um tributo é 0 (zero). Isto é, mesmo havendo base de cálculo, sendo a mesma qualquer valor, não existirá tributo devido.

Essa desoneração tributária resultante da fixação de alíquotas zero deve-se normalmente a políticas econômicas provisórias de incentivo ao consumo de determinados produtos, redução da inflação, dentre outros, e podem ser estabelecidas tanto pelo poder legislativo, quanto pelo poder executivo. No entanto, esses mesmos entes possuem poder de revogar as alíquotas zero e estabelecerem novas, em concordância com os princípios tributários.

Nos casos de alíquota zero, diferente do que ocorre nas hipóteses de imunidade, ocorre incidência da hipótese sobre o fato imponible, existe um fato gerador e uma obrigação tributária, mas não há qualquer valor devido correspondente em decorrência de lei ou ato administrativo. Na imunidade, por sua vez, não surge fato gerador e nem qualquer obrigação tributária, uma vez que a norma imunizante constitucional limita de pronto a competência tributária, evitando-se, assim, o surgimento de qualquer fato gerador e, conseqüentemente, obrigação tributária.

2.1.2.3. Não incidência

A não incidência refere-se à hipótese em que não ocorre fato gerador, figurando, portanto, o tributo como indevido.⁴ Nesse caso, havendo cobrança de tributo indevido o contribuinte passa a fazer jus ao recebimento de restituição. Conforme Machado (2010, p.218)

Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

No tocante ao comparativo entre não incidência e imunidade, diferente do instituto da imunidade, o acontecimento da não incidência tributária não exige norma constitucional específica que venha a proteger o contribuinte contra a ação do fisco.

Analisados esses três casos de desoneração tributária, além da isenção, em contraposição com as imunidades, com o intuito de afastar qualquer confusão entre os institutos e vencidas tais distinções, dedicamo-nos sequencialmente a apenas uma das espécies de imunidades constitucionalmente previstas: a imunidade tributária recíproca, instituto sobre o qual, como supramencionado, recai a tese desse trabalho.

⁴ “É caso, por exemplo, da tentativa de exigir ISS sobre locação. Como locação não é serviço o ISS é indevido diante da não ocorrência de seu fato gerador. Tal entendimento está consolidado na doutrina e jurisprudência, conforme teor da Súmula Vinculante 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.” (MAZZA, 2015)

2.2 IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca representa óbice constitucional aos entes políticos de cobrarem impostos entre si. De acordo com Melo (2012) consiste em *“proibição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda e serviços, uns dos outros, abrangendo as atividades das próprias pessoas políticas de direito público”*.

Ou seja, as pessoas políticas encontram-se, por força de norma constitucional, obrigados a não instituírem impostos que venham a incidir sobre renda, patrimônio ou serviços reciprocamente. Essa regra encontra-se prevista no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal, complementando-se pelos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo constitucional. Segue:

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º – A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes;

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

Pela imunidade recíproca, a Constituição veda que as entidades políticas da federação (União, Estados, DF e Municípios) instituíam impostos umas sobre as outras, para atingir o patrimônio, a renda ou os serviços de cada uma. (BRASIL, 1988, destaque nosso)

Ao impedir a cobrança de impostos entre os entes políticos, a imunidade recíproca, na esteira do sistema de atribuições e competências tributárias já mencionado, opera como princípio garantidor da forma de Estado adotada pelo Brasil, a Federação. Com esse mesmo entendimento preleciona Paulsen (2012,

destaque do autor) que “*a imunidade recíproca é princípio garantidor da **Federação** e, por isso, imutável, não podendo ser ofendida sequer pelo Poder Constituinte Derivado.*”

Conforme Araújo (2015, p. 4), a regra de não tributação entre os entes:

[...] decorre do princípio da isonomia federativa, de acordo com o qual não é permitido aos entes federativos criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si (art. 19, III, CRFB). Desse modo, ainda que não tivesse sido expressamente prevista (no art. 150, VI, a), deveria ser considerada existente no sistema jurídico brasileiro, como regra implícita.

Reitera tal entendimento Carraza (2000, p.470, grifos do autor):

As pessoas políticas são imunes à tributação por meio de impostos, *ex vi* do art.150, VI, “a”, da CF. Esta é a chamada *imunidade recíproca* e decorre naturalmente seja do *princípio federativo*, seja do *princípio da isonomia* (igualdade formal) *das pessoas políticas*. Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que fez inscrever, nas *cláusulas pétreas*, que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado” (art.60, § 4º, I). Se nem a emenda constitucional pode abolir a forma federativa de Estado, muito menos poderá fazê-lo a lei tributária, exigindo imposto de uma pessoa política.

A imunidade tributária recíproca, desse modo, na manutenção da forma federativa de Estado, confirma-se como cláusula pétrea. Nesse sentido, prevê o art.60, §4º, I da Constituição Federal que:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado. (BRASIL, 1988, destaque nosso)

Sustenta Alexandre (2015, destaque do autor), sobre a imunidade recíproca, que “*trata-se de **cláusula pétrea**, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro (ADI 939).*”

Ainda a respeito da imunidade recíproca em prol da forma federativa, aduz Carvalho (2011, p.240, destaque do autor) que:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição, é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela **estrutura federativa** do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem a coadunar com a doutrina tributarista a respeito da imprescindibilidade da imunidade recíproca na definição da Federação Brasileira. Fica explícito tal entendimento a partir da leitura de decisão declaratória de inconstitucionalidade do dispositivo da Emenda Constitucional 3/93, que excepcionara a regra da imunidade tributária recíproca para o antigo Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, com o intuito de tributar as movimentações financeiras de Estados e Municípios. Segue ementa da decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/DF:

EMENTA: – Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, par. 2º, 60, par. 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, *b*, e VI, *a*, *b*, *c* e *d*, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, *a*, da CF). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, *b*, e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV, e art. 150, III, *b* da Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços uns dos outros e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º, inciso I, e art. 150, VI, *a*, da CF); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: *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 a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, *a*, *b*, *c* e *d*, da CF (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC nº 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.” (ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15.12.1993, DJ

18.03.1994 PP-05165 VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

O voto do Relator, Ministro Sydney Sanches, inclusive, demonstra em linhas claras o significado da imunidade tributária recíproca, bem como o seu caráter de cláusula pétrea. Vejamos, pois, trecho do voto do Ministro:

[...] já no que concerne à alteração, por Emenda Constitucional, do disposto na alínea a do mesmo inciso VI, tenho-a por não permitida pelo inciso I do § 4º do art. 60 da Constituição Federal, que veda proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1993)

Indiscutível, conforme exposto, a importância da imunidade tributária recíproca, protegida sob *status* de cláusula pétrea, na proteção da federação, garantindo a autonomia dos entes e desabonando-os de qualquer espécie de subjugação entre si. Confirma tal compreensão, Harada (2014, p.399):

Como resultado da coexistência de três esferas governamentais, próprias do sistema federativo brasileiro, nossas Constituições vêm contemplando o princípio da imunidade recíproca, de sorte que nenhuma entidade política poderá exigir imposto sobre patrimônio, a renda ou os serviços de outra. A relação jurídico-tributária é a que mais possibilidade de atrito entre as partes encerra. O estudo histórico comprova que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais. No Brasil, o genuíno movimento de afirmação da nacionalidade, a Inconfidência Mineira, teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole com o aumento da derrama. Por isso, a razão desse princípio está na necessidade de preservação do princípio federativo, a convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro.

Decorre ainda a imunidade tributária recíproca da inexistência de capacidade contributiva das pessoas políticas conforme entende Ávila (2012, p. 281):

Não se pode olvidar que as pessoas políticas não possuem capacidade econômica. Elas não prestam nenhum serviço que possa ser qualificado de atividade econômica e, portanto, caracterizado como tributável. As pessoas políticas – e suas instrumentalidades administrativas – não tomam parte no mercado econômico. Serviços públicos não expressam qualquer capacidade econômica. A tributação das unidades federativas feriria os princípios de capacidade econômica (art.145, §1º) e de igualdade (art.150, II).

Na sequência, analisando o artigo.150, VI, “a”, destacado acima depreende-se ainda que a regra da imunidade recíproca alcança apenas os impostos sobre

patrimônio, renda ou serviços. No entanto, conforme Mazza (2015, destaque do autor):

[...] a referência feita pelo art. 150, VI, a, ao “patrimônio, renda e serviços” não deve ser interpretada restritivamente de modo a reduzir o alcance da imunidade recíproca somente aos impostos incidentes sobre essas três grandezas econômicas. Ao contrário, é preciso considerar tal enumeração como um rol meramente exemplificativo, sendo certo, por isso, que a norma imunizante **afasta a possibilidade de cobrança de todos os impostos, sem exceção.**

A esse respeito, versa, demonstrando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, Paulsen (2012, destaque do autor):

Embora o art. 150, VI, alínea a, ao estabelecer a imunidade recíproca, refira-se a impostos “sobre” “patrimônio, renda ou serviços”, o STF segue a orientação no sentido de que a imunidade não é restrita aos impostos sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre serviços, mas a todo aquele que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, alcançando, assim, **todo e qualquer imposto** [...]. Aplica-se, assim, tanto ao IPVA, IPTU, ITR, IR e ISS, como ao ICMS e ao IPI, ao II e ao IE, ao IOF e mesmo ao ITBI ou a qualquer outro imposto presente ou futuro.

Desse modo, depreende-se que, apesar da literalidade do artigo 150, VI, “a”, dispor de modo restritivo acerca das bases econômicas a partir das quais é possível a imunidade recíproca, o entendimento dominante é pela sua aplicabilidade extensiva.

Prosseguindo para a análise do § 2º do artigo 150 subscrito, percebe-se que a imunidade recíproca não deve aplicar-se tão somente aos entes políticos, mas também às suas autarquias e fundações, mas apenas no que concerne o patrimônio, renda e serviços que estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. É o que parte da doutrina convencionou denominar de “imunidade tributária recíproca extensiva”. (ALEXANDRE, 2015)

Assim, as fundações e autarquias, diferente dos entes políticos, para gozar da imunidade tributária estão submetidas à restrição de finalidade de seus serviços. Nesse sentido destaca Alexandre (2015, destaques do autor):

Percebe-se que a extensão da imunidade tributária recíproca às autarquias e fundações públicas não lhes confere uma garantia de igual amplitude àquela conferida aos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A diferença fundamental é que, nos precisos termos constitucionais, **para gozar da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu**

patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, restrição esta não aplicável aos entes políticos.

Não restam dúvidas a partir da análise do art. 150 da Constituição Federal que a regra constitucional referente à imunidade tributária recíproca deve ser aplicada a apenas duas espécies de entes pertencentes a administração indireta: as autarquias e fundações públicas, e sob restrições.

Havendo dúvidas quanto a extensão da imunidade recíproca a outras pessoas da administração indireta não mencionadas no § 2º do artigo 150, faz-se oportuno mencionar o art. 173 também da Constituição Federal, segundo o qual “*as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.*” (BRASIL, 1988)

Ademais, ainda conforme Alexandre (2015, destaques do autor):

[...] o § 3.º, também do art. 150, expressamente exclui da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a **exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.**

Nesse mesmo sentido dispõe Amaro (2006, p.154):

O § 3.º do art. 150 explicita a extensão da *imunidade recíproca* as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados as suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. A *contrario sensu*, o que não estiver relacionado com essas finalidades essenciais não é imune. A imunidade recíproca não se aplica "ao patrimônio, a renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário" (art. 150. §3.º).

Ou seja, conforme o texto constitucional, as empresas públicas e sociedades de economia mista, pessoas jurídicas de direito privado, estão terminantemente excluídas do rol daquelas às quais se deve aplicar a imunidade tributária recíproca.

Como forma de compreender melhor a inaplicabilidade da imunidade recíproca às empresas estatais, em dissonância do que vem sendo admitido em sede jurisprudencial e doutrinária, mas de acordo com os preceitos constitucionais e legais, prosseguimos com a análise dessas entidades sob a perspectiva do direito

administrativo, buscando o entendimento de sua função na organização administrativa do Estado, bem como do regime jurídico às mesmas aplicável.

3 ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA INDIRETA

A organização da administração pública brasileira se dá de modo centralizado por meio de órgãos não dotados de personalidade jurídica, ligados diretamente aos entes federados, e de modo descentralizado, através de entidades com personalidade jurídica própria, quais sejam autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista ⁵.

Conforme Carvalho Filho (2015, p.473)

A organização administrativa resulta de um conjunto de normas jurídicas que regem a competência, as relações hierárquicas, a situação jurídica, as formas de atuação e controle dos órgãos e pessoas, no exercício da função administrativa. Como o Estado atua por meio de órgãos, agentes e pessoas jurídicas, sua organização se calca em três situações fundamentais: a *centralização*, a *descentralização* e a *desconcentração*.

Importa ao presente estudo tão somente a atuação Estatal sob a ótica de sua organização descentralizada. Na análise da extensão da imunidade recíproca às pessoas jurídicas representadas pelas autarquias e fundações públicas, componentes da Administração Indireta, é indubitosa a aplicação da imunidade tributária conferida às suas atividades nos termos do § 2º, artigo 150, da Constituição Federal, como visto.

De acordo ainda o texto constitucional, não há previsão pela extensão dessa imunidade às outras pessoas que compõem a administração pública descentralizada, ou seja, às empresas públicas e sociedades de economia mista. Mas, pelo contrário, sua vedação como pode inferir-se a partir da leitura do §3.º do artigo 150 c/c artigo 173, ambos da Constituição Federal.

⁵ Essa organização se dá nos termos do art. 4º do Decreto-lei 200 de 25.02.6728 (com redação dada pela Lei 7.596 de 10.04.87) que vem a regular a estrutura administrativa da organização federal, se aplicando também às outras esferas administrativas. Segue:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista;
- d) Fundações públicas.

Apesar da previsão constitucional, a doutrina tributária dominante vem entendendo, juntamente com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pela extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais de acordo critérios não fixos.

Para apreciação do raciocínio doutrinário e da Suprema Corte, far-se-á análise tanto relativa ao que consistem as empresas estatais, suas funções, bem como dos critérios defendidos pela doutrina brasileira, e daqueles adotados pelo STF em conjunto com demonstração de alguns julgados, que coadunariam para a permissão da extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista em casos determinados. Para tanto, passamos à compreensão do que representam as empresas estatais.

3.1 EMPRESAS ESTATAIS OU GOVERNAMENTAIS

Conforme lição de Di Pietro (2014, p.515), uma das mais conceituadas administrativistas brasileiras, ao utilizarmos o termo “empresas estatais” ou “empresas governamentais”:

[...] designamos todas as entidades, civis ou comerciais, de que o Estado tenha o controle acionário, abrangendo a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras empresas que não tenham essa natureza e às quais a Constituição faz referência, em vários dispositivos, como categorias à parte (arts. 37, XVII, 71, II, 165, § 5º, II, 173, § 1º). Também no âmbito da legislação infraconstitucional encontram-se referências a essas empresas sob controle acionário do Estado, como ocorre com a Lei nº 8.666, de 21-6-93 (sobre licitações e contratos e administrativos), cujo artigo 1º, parágrafo único, ao definir a abrangência da lei, refere-se não só às empresas públicas e sociedades de economia mista, como também às "demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios".

Acrescenta ainda a ilustre jurista no destaque à impropriedade de uso do termo “empresas públicas” para referir-se à categoria de pessoas sobre a qual o Estado exerce controle acionário, que:

Deve ser evitada a expressão empresa pública, nesse sentido genérico de empresa estatal, tendo em vista que, no direito brasileiro, essa designação é reservada a determinado tipo de entidade da Administração Indireta, com características que as distinguem das demais. (PIETRO, p.515)

Nesse mesmo sentido, representando a doutrina administrativa contemporânea, ensina Mazza (2012, destaques do autor) que “*Dá-se o nome de empresas estatais às pessoas jurídicas de **direito privado** pertencentes à Administração Pública Indireta, a saber: **empresas públicas e sociedades de economia mista.**”*

Conforme os ensinamentos dos juristas acima, passemos, pois, a empregar o termo “empresas estatais” na compreensão de empresas públicas e sociedades de economia mista. No tópico seguinte abordaremos justamente as características e regime jurídico aplicável a essas empresas estatais de modo a avaliar a permissibilidade de aplicação da imunidade recíproca às atividades por as mesmas prestadas.

3.1.1 Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista

Define como empresa pública o Decreto-Lei 200/1967 (com redação alterada pelo Decreto-Lei 900/1969) em seu artigo 5º, II:

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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969) (Destaque nosso)

Nesse mesmo sentido, Carvalho Filho (2015, p.516) preceitua:

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

A despeito da supracitada definição, diverge a doutrina majoritária do Decreto-Lei subscrito na medida em que se percebe a probabilidade de a empresa

pública ser constituída não somente por capital da União, bem como uma possibilidade secundária de não limitar-se a exploração de atividade econômica. Nesse sentido, ensina a doutrina de Mello (2009, p. 186) ao tratar de empresa pública federal, o que pode ser estendido às demais esferas, que

Deve-se entender que *empresa pública federal* é a pessoa jurídica criada por força de autorização legal como instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes de ser coadjuvante da ação governamental, constituída sob quaisquer das formas admitidas em Direito e cujo *capital* seja formado *unicamente por recursos de pessoas de Direito Público interno ou de pessoas de suas Administrações indireta, com predominância acionária residente na esfera federal.* (Destaque do autor)

De forma simplificada refere-se Di Pietro (2014, p. 498) à empresa pública como

pessoa jurídica de direito privado com capital inteiramente público (com possibilidade de participação das entidades da Administração Indireta) e organização sob qualquer das formas admitidas em direito.

Carvalho (2011, p. 196), após análise do art.5º, II do Decreto-Lei, em estudo pontua ainda que:

Por óbvio, o texto do decreto trata de capital da União, contudo, é possível a criação de empresas públicas no âmbito estadual e municipal, sendo que nesse caso, o capital será formado por patrimônio dessas entidades.

Voltamos a resgatar o pensamento de Mello (2009, p.189), agora no tocante a não abordagem pelo Decreto-Lei quanto à possibilidade de prestação de serviço público por uma empresa pública. Afirma o jurista que:

Outrossim, erram mais uma vez os decretos-leis *sub examinem* ao configurarem as empresas públicas como constituídas para a “exploração de atividade econômica”. Não é exato. Por isto tal característica não pode ser proposta como um elemento de sua definição. Deveras, algumas empresas públicas efetivamente são concebidas como instrumento de atuação estatal no referido setor. Outras, entretanto, foram criadas e existem para prestação de *serviços públicos*, serviços qualificados, inclusive pela Constituição em vigor, como privativos de entidade estatal ou da própria União, ou para realizar obras públicas ou, ainda, para desenvolver atividades de outra tipologia, isto é, misteres eminentemente públicos. (MELLO, ano, p.189)

Ousamos, através dos argumentos de José dos Santos Carvalho Filho, discordar do renomado jurista supracitado na medida em que a empresa pública tem

finalidade precípua de exploração econômica, como previra o legislador infraconstitucional. Compreende do mesmo modo Carvalho Filho (2015, p. 515):

[...] essas entidades são dotadas de personalidade jurídica de direito privado e delas se vale o Estado para possibilitar a execução de alguma atividade de seu interesse com maior flexibilidade, sem as travas do emperramento burocrático indissociáveis das pessoas de direito público.

Acrescenta ainda o estudioso que:

É preciso ter em conta [...] o objetivo que inspirou o Estado a criar esse tipo de pessoas de natureza empresarial. Como os órgãos estatais se encontram presos a uma infinita quantidade de controles, o que provoca sensível lentidão nas atividades que desempenha, essas pessoas administrativas, tendo personalidade de direito privado, embora sob a direção institucional do Estado, possibilitam maior versatilidade em sua atuação, quando voltadas para atividades econômicas. **O Estado, através delas, se afasta um pouco de seu pedestal como Poder/bem-estar social para assemelhar-se, de certa maneira, a um empresário, que precisa de celeridade e eficiência para atingir seus objetivos.** (CARVALHO FILHO, 2015, p.517) (Destaque nosso)

A respeito da possível omissão no Decreto-Lei 200/1967 quanto a prestação de serviço público por empresa pública se faz mister lançar ainda os argumentos de Costa; Freire Filho (2015) sobre o assunto. Segue:

[...] entende-se que o nosso legislador trouxe uma hipótese de “atividade econômica lato sensu”, pois percebeu que ao criar uma “empresa” a pessoa política visava, ainda que de modo reflexo, a “gestão empresarial” de sua atividade com a obtenção de lucro, ainda que prestadora de serviço público (de prestação **não obrigatória** pelo Estado). (Destaque nosso)

Sustentam ainda, ser esse motivo que leva a adoção do regime jurídico de direito privado para essas entidades e pontuam a claridade da submissão da empresa pública a esse regime na prestação de atividade econômica. Ao exercer “serviço público”, porém, vislumbra-se uma acirrada problemática no que tange a aplicação de regime jurídico de direito público, o que suscita controvérsias no que concerne o regime aplicável à Estatal e qual a sua atividade preponderante. (COSTA; FREIRE FILHO, 2015)

Conforme o exposto, e vencida questão quanto à composição do capital da empresa pública, consubstancia-se que essa espécie de entidade estatal dotada exclusivamente de patrimônio público- não só federal-, daí se origina sua denominação, possui personalidade jurídica de direito privado e deve ser criada por

autorização legal com a finalidade de exploração de atividade gerais de cunho econômico ou, em situações determinadas, para a execução de serviços públicos (CARVALHO FILHO, 2015). A empresa pública, como visto, pode ainda se constituir em qualquer uma das modalidades empresárias disponíveis no direito brasileiro.

Quanto a sociedade de economia mista, por sua vez, pontua Meirelles (1998, p.320) que

A sociedade de economia mista no Brasil ainda não recebeu a devida regulamentação legal. A Constituição da República a ela se refere apenas para estabelecer que, quando for utilizada para explorar atividade econômica, deve operar sob as mesmas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (art. 173, § 1.º), e sujeitar seu pessoal à proibição de acumulação de cargos, funções ou empregos que especifica (art. 37, XVII). Essas referências constitucionais reafirmam o caráter paraestatal das sociedades de economia mista, cada vez mais próximas do Estado sem, contudo, integrar sua estrutura orgânica ou adquirir personalidade pública. Permanecem ao lado do Estado, realizando serviços ou atividades por outorga ou delegação do Estado, mas guardando sempre sua personalidade de Direito Privado. Por sua vez, o Dec.-lei 200/67, ao estabelecer os princípios da reforma administrativa federal, colocou-a na Administração indireta (art. 4.º, II, "c") e assim a conceituou: "Sociedade de economia mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de Direito Privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração indireta" (art. 5.º, III, com a redação dada pelo Dec.-lei 900/69). (Destques do autor)

No mesmo sentido disposto no Decreto-Lei 200/67, preceitua a doutrina de Carvalho Filho (2015, p. 516) sobre as sociedades de economia mista. Segue:

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

Em sentido diverso, preleciona Mello (2009, p.190) que

Sociedade de economia mista federal há de ser entendida como a pessoa jurídica cuja criação é autorizada por lei, como um instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes desta sua natureza auxiliar de atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem em sua maioria à União ou entidade de sua Administração Indireta, sobre remanescente acionário de propriedade particular.

Observa-se, conforme o exposto, que à conceituação de Sociedade de Economia Mista cabem as mesmas observações feitas em relação à composição do capital e finalidade da empresa pública. Seguindo o mesmo raciocínio jurídico defendido na abordagem dessa espécie de empresa estatal, defendemos que a empresa pública é criada pelo Estado com a finalidade precípua de exploração econômica, derogando, portanto, a prestação de serviço público a um patamar secundário e, desse modo, pouco influenciador no tocante as normas que dever-se-ia aplicar à sociedade economia mista.

Observaremos na sequência especificamente o campo de atuação das Empresas Estatais e o conseqüente regime jurídico aplicável às mesmas no intuito de avaliar a possibilidade de extensão da imunidade recíproca.

3.1.2 Atuação das Empresas Estatais e Regime Jurídico aplicável

Verifica-se a partir do exposto que as Empresas Estatais podem vir a desempenhar serviços públicos em ocasiões específicas, como por concessão nos termos da Lei nº 8.987/1995, além de exploração de atividade econômica que é sua finalidade principal. A abordagem direta do serviço público no Decreto-Lei 200/1967 se dá tão somente porque as empresas estatais são criadas com um intuito de explorar atividade econômica, a prestação de serviço não representa seu intuito de ser.

A esse respeito, pontuamos que

Quanto às empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica, a atual Constituição, mantendo a orientação da anterior e do Dec.-lei 200/67, determina que se sujeitem ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (CF, art. 173, § 1.º). (MEIRELLES, 1998, p. 605)

Conforme exposto, não há dúvida quanto ao regime jurídico aplicável às Estatais quando no desempenho de exploração de atividade econômica. A mencionada referência normativa constitucional iguala as empresas estatais ao setor privado (CARVALHO FILHO, 2015). Acrescenta-se ainda ao art.173, § 1.º da

Constituição Federal, o dispositivo imediato que aduz, acerca de privilégios fiscais, dispondo que *“as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”* (§ 2º, art.173) (BRASIL, 1988).

Porém, quando o Estado por meio de uma Estatal passa a prestar serviço público, instala-se problemática acirrada quanto a qual regime jurídico deve ser adotado. Conforme a o supracitado Decreto-Lei e a Constituição Federal, não há dúvidas que o regime aplicado é o de direito privado, pois, caso contrário, estaríamos diante de clara afronta aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Ora, o Estado tem à sua disposição outras pessoas jurídicas que podem desempenhar seus serviços públicos, dentro de sua finalidade principal, fazendo jus às prerrogativas de direito público, por que, então, utilizar-se de um pessoa jurídica de direito privado que se nivela e concorre com o setor privado para uma finalidade não contida em seu cerne? Deveria o Estado, nesse caso, fazer jus aos privilégios do setor público?

Responder esses questionamentos pode parecer tarefa fácil diante da farta doutrina que defende regra de que às empresas estatais dever-se-á aplicar as regras de direito privado tão somente quando no desempenho de atividades econômicas, mas na prestação de serviço público, obedecidos devidos requisitos, que é válido ressaltar, possuem natureza doutrinária e/ou jurisprudencial, aplicar-se-ia as regras atinentes ao direito público. Nesse sentido, temos grandes nomes, tanto representantes da doutrina clássica, como Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁶ e Celso Antônio Bandeira de Mello⁷, como aqueles que representam a contemporaneidade do Direito Administrativo, à exemplo de Matheus Carvalho⁸ e Alexandre Mazza.⁹

⁶ “[...] quanto ao tipo de atividade e ao regime jurídico, existem duas modalidades de empresas estatais no direito brasileiro:

1 . as que desempenham atividade econômica com base no artigo 173 e que se submetem ao regime próprio das empresas privadas; como é a Constituição que estabelece essa regra geral de submissão ao direito privado, qualquer derrogação a essa regra tem que ter fundamento na própria Constituição; não se aplicam a essas empresas as leis ordinárias que derogam o direito comum;

2. as que desempenham serviços públicos e que se submetem a o artigo 175 ; embora atuem sob regime de direito privado, as derrogações a esse princípio constam não apenas da própria Constituição, como também de leis ordinárias; aqui as derrogações podem ser maiores, porque não encontram a barreira da norma constitucional que determinou a adoção desse regime.” (DI PIETRO, 2014, p. 491)

Porém, a observância do regime jurídico das Empresas Estatais deve se dar, com todo o respeito ao posicionamento dominante, de modo preciso, considerando-se sua real finalidade que consiste na intervenção no domínio econômico.

A abordagem quanto a aplicabilidade do regime jurídico de direito público e privado guarda em si grandes perigos, tanto interpretativos e de caráter “relativizador” do texto constitucional, quanto no que concerne a intenção estatal quando opta pela criação de um pessoa jurídica de direito privado.

Nesse sentido, aduz PINTO (2010):

Ao criar uma entidade como *pessoa de direito privado*, na forma de empresa, o Estado a submete a um regime jurídico em que predomina o direito privado. Sua opção pelo formato empresarial contém, em si, a avaliação de que esse é o melhor meio para o cumprimento da finalidade almejada, para a qual se reconhece um interesse público ou coletivo. A entidade concebida pelo Estado ganha dele uma missão, a de desenvolver certa ação governamental, a qual lhe caberá perseguir na condição de empresa.

Quando recorre ao *formato empresarial* para organizar a vida de uma entidade sua, o Estado vai buscá-lo na experiência do setor privado. Interessado na técnica empresarial por suas virtudes, o Estado a incorpora

⁷ “[...] quaisquer empresas públicas e sociedades de economia mista – sejam exploradoras de atividade econômica ou sejam exploradoras de serviço público (ou responsáveis por obras públicas ou outras atividades públicas) -, por força da própria Constituição veem-se colhidas por normas ali residentes que impedem a perfeita simetria de regime jurídico entre elas e a generalidade dos sujeitos de Direito Privado.” (MELLO, 2009, p. 201)

⁸ “[...] costuma-se estabelecer que o regime jurídico aplicado a estas entidades é um regime híbrido, ou misto, no qual, não estão presentes as prerrogativas estatais, no entanto, há a exigência de respeito aos princípios da Administração Pública. Relembre-se, ainda, que essas entidades podem ser criadas, mediante autorização legal, para a prestação de serviços públicos ou para a exploração de atividades econômicas de interesse do Estado. Para as entidades prestadoras de serviços públicos, o regime híbrido se aproxima do direito público, porque se aplicam a essas entidades todas as normas e princípios aplicáveis à prestação destes serviços. Sendo assim, não havendo disposição em contrário, serão aplicadas as normas atinentes à prestação de serviços regulada pela lei 8987/1995 e demais diplomas legislativos que regem a matéria. Por outro lado, se forem exploradoras de atividades econômicas, essas empresas terão seu regime mais aproximado do direito privado, sendo aplicado o direito público somente em caráter excepcional, definindo obrigações a serem seguidas pelas entidades, com a intenção de resguardar o interesse público.” (CARVALHO, 2015, p.199)

⁹ “As demais características das empresas públicas e sociedades de economia mista variam conforme a atuação preponderante da entidade. Assim:

1) Prestadoras de serviço público: são imunes a impostos; os bens são **públicos**, respondem objetivamente (sem comprovação de culpa) pelos prejuízos causados; o Estado é responsável subsidiário pela quitação da condenação indenizatória; estão sujeitas à impetração de mandado de segurança e sofrem uma influência maior dos princípios e normas do Direito Administrativo. Exemplo: Empresa de Correios e Telégrafos – **ECT**.

2) Exploradoras de atividade econômica: não têm imunidade **tributária**; seus bens são privados; respondem subjetivamente (com comprovação de culpa) pelos prejuízos causados; o Estado não é responsável por garantir o pagamento da indenização, não se sujeitam à impetração de mandado de segurança contra atos relacionados à sua atividade-fim e sofrem menor influência do Direito Administrativo. Exemplos: Banco do Brasil e Petrobras.” (MAZZA, 2015, p. Grifo do autor)

para certas entidades suas, compreendendo que ela será útil para o cumprimento de atribuições que o ordenamento jurídico lhe reservou. Como fenômeno de origem externa ao setor público, a empresa possui seu regime jurídico formado principalmente por normas de direito privado, que disciplinam sua organização e atuação no contexto do setor privado da economia. Quando o formato empresarial passa a ser usado pelo Estado, o regime jurídico empresarial é adotado para a regência da vida da nova entidade.

O ato de criação de uma empresa estatal importa na sua submissão a *normas comuns*, típicas do direito privado e aplicáveis tanto às empresas estatais quanto às empresas do setor privado. Ao recorrer a normas comuns para reger a vida de uma entidade sua, o Estado faz uma escolha pelo regime jurídico básico de direito privado. Em vez de criá-la como pessoa de direito público, para quem o regime jurídico básico seria o de direito público, o Estado opta por empregar a forma de empresa, própria do direito privado, atraindo a incidência de um complexo normativo típico do setor privado. O Estado se submete, então, às normas comuns da sociedade, abdicando de parte do conjunto normativo que poderia aplicar se optasse por criar uma pessoa de direito público.

O posicionamento anterior trata da decisão do Ente Estatal ao optar pela criação de uma Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista. O Estado subjugase às normas de Direito Privado, nos termos legais e constitucionais. Quando a doutrina e/ou a jurisprudência vem a tornar relativas as normas aplicáveis às empresas públicas de acordo o tipo de serviço prestado, além de um problema normativo, como dito acima, estamos diante da probabilidade mau uso da máquina pública para inibir e apresentar entraves ao setor privado. É o que ressalta Meirelles (1998, p.321):

[...] a realidade vem demonstrando que as empresas estatais estão sendo criadas com desrespeito aos mandamentos constitucionais, invadindo a área reservada ao empresariado particular e fazendo-lhe aberta concorrência desleal. Urge que se ponha um paradeiro a essa conduta inconstitucional e prejudicial à economia privada.

Fica claro que a fixação legal de que as Empresas Estatais são instrumentos através dos quais o Estado explora atividade econômica, insurgindo em normas de direito privado, nos termos constitucionais já citados, extrapola a questão já preocupante de relativização de normas constitucionais, nos colocando diante de um quadro de forte insegurança jurídica, mas pode desencadear também, além de uma crise no modelo jurídico estatal, que passa a se aproximar do modelo autárquico, em aceno de escancarado desrespeito à princípios corolários da ordem econômico brasileira.

Desse modo, mesmo uma estatal vindo a dedicar-se à prestação de serviço público essencial, não deverá haver derrogação do regime jurídico de direito privado. Esse tipo empresarial, conforme previsão legal, exerce atividade econômica em sentido amplo, que compreende serviço público e atividade econômica em sentido estrito, devendo aplicar os §§1º e 2º da Constituição Federal em quaisquer dos casos.

A esse respeito, preceitua Carvalho Filho (2015, p.520, grifos do autor):

A definição legal das sociedades de economia mista e das empresas públicas deixa claro que o objetivo de sua instituição é o desempenho de atividades de caráter econômico. A mesma referência se encontra no art. 173, § 1º, da CF. Como se disse acima, são elas verdadeiros instrumentos de atuação do Estado no papel de empresário. O Estado, é sempre bom lembrar, só excepcionalmente pode dedicar-se à exploração direta de atividade econômica. O art. 173 da CF é claro nesse sentido, só admitindo essa atividade sob o impacto de motivos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. Mesmo a exploração indireta, por sociedades de economia mista e empresas públicas, há de ter limites, para impedir que essas entidades se introduzam no mercado com vistas ao regime de competição com as empresas da iniciativa privada. Aliás, é ao particular que cabe, genericamente, a iniciativa para a exploração de atividades econômicas, como emana do art. 170 e seu parágrafo único da Constituição Federal. Grande parte da doutrina, no entanto, criticava o legislador pelo fato de se ter referido apenas a esse objetivo, sufragando o entendimento de que tais entidades podem ter dois objetivos: a exploração de atividades econômicas e a prestação de serviços públicos. Em nosso entender, porém, os conceitos não são totalmente incompatíveis. Para isso, **é mister que se considere que a noção de atividade econômica constitui um gênero em seu sentido mais abrangente, que significa a utilização de recursos visando à satisfação de necessidades. Por outro lado, pode-se considerar que alguns serviços públicos representam atividades com utilização de recursos para a satisfação de necessidades públicas. Nesse caso, essa noção de serviços públicos constituiria espécie do gênero atividades econômicas, uma espécie, mas não a única logicamente. Assim, dentro da noção de atividade econômica em sentido amplo, temos, como espécies, alguns serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito.** Por outro lado, é certo admitir que, em razão da múltipla atividade exercida pelo Estado, devem distinguir-se os *serviços públicos não econômicos* e os *serviços públicos econômicos*; estes últimos é que se situam no âmbito das atividades econômicas em geral. Nem sempre é fácil identificar a linha entre serviços públicos e atividades econômicas em sentido estrito. Mas, segundo nos parece, o objetivo dessas entidades é o desempenho de atividades econômicas, ainda que se possa considerar, dentro do sentido amplo, a prestação de serviços públicos. Por outro lado, é importante registrar que não são todos os serviços públicos que poderão ser exercidos por sociedades de economia mista e empresas públicas, *mas somente aqueles que, mesmo sendo prestados por empresa estatal, poderiam sê-lo pela iniciativa privada.* Desse modo, excluem-se aqueles serviços ditos *próprios* do Estado, ou seja, aqueles que só o Estado pode executar, como a segurança pública, a prestação de justiça, a defesa da soberania nacional. Excluem-se também aqueles outros que têm acentuada coloração social e que, por isso mesmo, se apresentam deficitários, como os de assistência social a certas categorias sociais ou os de apoio a regiões desfavorecidas. Por essa razão

é que no grande universo de sociedades de economia mista e de empresas públicas dificilmente se encontrará alguma delas que execute serviço público que não seja superavitário, demonstrando, por conseguinte, que seu alvo básico é realmente a atividade econômica.

A doutrina supracitada coaduna perfeitamente com os ditames constitucionais, José dos Santos Carvalho Filho demonstra que a despeito da pensamento dominante, o objetivo do Estado ao criar uma Empresa Estatal, não pode ser outro que não seja a atividade econômica, pois essa é a sua função-mor, incidindo a prestação de serviço público apenas em caráter secundário sem ocasionar, porém, a derrogação do regime jurídico de direito privado.

Compreendidas tais questões, no capítulo que se segue, o último, dedicaremos-nos à análise dos fundamentos doutrinários e jurisprudenciais que viabilizariam a extensão da imunidade recíproca às estatais.

4 EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS

O tema da extensão da imunidade tributária recíproca adentra justamente a esfera divergente quanto a qual regime jurídico deve-se aplicar às Empresas Estatais, cabendo todas as indagações anteriormente feitas.

Conforme dicção do texto constitucional, temos que a imunidade recíproca alcança, além dos entes políticos, tão somente as autarquias e fundações públicas, visto que dotadas ambas de personalidade jurídica de direito público.

Vimos ainda no capítulo primeiro desse trabalho que um dos fundamentos da imunidade tributária recíproca deve-se ao princípio federativo, na medida em que os entes devem ter preservada sua autonomia, o que se relaciona diretamente com arrecadação por meio de tributos incidentes sobre a exteriorização de riqueza e correto funcionamento da máquina estatal.

Ocorre que o poder legislativo, conforme preleciona Costa; Freire Filho (2015), acometido de “atecnia jurídica” vem a criar uma empresa pública ou sociedade de economia mista atribuindo-lhes serviço de prestação exclusiva pelo ente, o que, como foi analisado no capítulo anterior, é totalmente incompatível com o regime jurídico privado das empresas estatais que devem ser criadas para a exploração de atividade econômica.

Para a doutrina majoritária, como visto, comprovada a essencialidade do serviço prestado pela Empresa Estatal e configurando-se esse como atividade preponderante, além de inexistir cobrança de tarifa ou preço pelo serviço em questão, aplicar-se-ia as regras de direito público à mesma, ocorrendo, portanto, a extensão da imunidade tributária recíproca. Ponto esse que se configura o cerne da nossa discussão.

Quando, por outro lado, o Estado vem a criar uma Empresa Estatal com a finalidade, dentro da previsão legal, de promover gestão empresarial, explorando atividade econômica, é indubitável a aplicação do regime jurídico de direito privado sob pena de incorrer-se em violação aos princípios da ordem econômica, à previsão do art.150, §3º e 173, §2º da Constituição, deixando clara a inconstitucionalidade da extensão da imunidade recíproca às Estatais.

Quanto à criação de Empresa Estatal com a finalidade de descentralizar o poder e prestar serviço público essencial, tem o Estado a opção de fazê-lo mediante

a criação de uma autarquia, pessoa jurídica de direito público. Percebe-se, desse modo, que a intenção real do poder público na verdade é a gestão empresarial e aferição de lucro em clara afronta à iniciativa privada e aos mandamentos constitucionais. Como afirma Costa; Freire filho (2015), *“Se o poder público quer os bônus da maior flexibilidade e menor controle das Estatais, ele, por óbvio, deve suportar o ônus tributário.”*

4.1 DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal entendem pela extensão da imunidade recíproca às empresas estatais no caso de prestação de serviço público essencial. Além da finalidade pública, elencam alguns requisitos que definiriam a adequação de uma estatal à desoneração de encargos tributários. Revisitemos, pois, alguns grandes nomes do Direito Tributário, bem como decisões da Suprema Corte.

Paulo de Barros Carvalho ao tratar sobre o tema das imunidades, destina, no tópico relativo à imunidade recíproca, atenção, dentre outros aspectos, à extensão prevista explicitamente no texto constitucional. Segue:

A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no art. 150, § 2º, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, mas não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis. (2011, p. 241)

O referido autor não menciona hipótese de extensão dessa imunidade às empresas estatais, talvez por também compreender, de acordo os ditames legais e constitucionais, pela sua indiscutível impossibilidade.

Machado (2010, p.289), por sua vez, entende acerca do tema que:

[...] tem-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades publicam não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. E plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio,

a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis as empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. Ocorre que também não ha imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.

Percebe-se na doutrina acima dois elementos considerados essenciais para que entidades públicas venham a desfrutar da imunidade recíproca, são eles a prestação de serviço público e inexistência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo destinatário do serviço. Também em nada comenta o autor acerca de uma possível extensão da imunidade tributária recíproca às estatais.

Nesse mesmo sentido posiciona-se Harada (2014, p.400):

A Constituição Federal de 1988 estendeu essa imunidade recíproca às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, porém, só no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados as suas **finalidades essenciais ou às delas decorrentes** (§2º do art.150). Contudo, esse princípio não terá aplicação quando se tratar de exploração, pelos poderes públicos, suas autarquias ou fundações, de atividades econômicas regidas por normas próprias de empreendimentos privados, bem como quando houver contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, nem *exonerará o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel* (§3º do art.150).

Mantém, como visto, o referido autor o entendimento outrora explícito, e conforme o texto da Carta Magna em vigência, de que fazem jus a imunidade recíproca as autarquias e as fundações públicas no tocante aos seus patrimônios, rendas e serviços vinculados às finalidades essenciais a que prestam ou delas advindas. Afasta-se, no entanto, essa benesse nos casos em que tais entidades prestam-se a exploração de atividade econômica, bem como existir exigência de contraprestação ou pagamento de tarifa pelo usuário. Na sequência, acrescenta Harada (2014, p. 400):

Merece registro importante decisão tomada pelo STF no RE nº407.099, reconhecendo a imunidade recíproca do art.150, VI, a, da CF, a favor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), que é uma empresa pública. Por meio de interpretação sistêmica dos textos constitucionais, a Corte Suprema equiparou a referida empresa pública a uma autarquia, para fins do §2º do art.150 da CF e afastou, ao mesmo tempo, as restrições de seu §3º. Afastou, também, as restrições dos §§1º e 2º do art.173 da Carta Política, porque a ECT, enquanto prestadora de serviço público de competência privativa da União (art.21, X, da CF), não se identifica como

empresa privada, mas integra o conceito da fazenda pública. Assim, não caberia falar em quebra do princípio da livre concorrência motivadora das restrições impostas a empresas estatais. A Ementa do v. acórdão, adiante transcrito é, por si só, bastante esclarecedora:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTARIO. 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. RE, conhecido em parte e, nessa parte, provido” (RE nº407.099-RS, 2ªT., Rel.Min.Carlos Velloso, DJ de 6-8-2004, Ata nº 21/2004).

Conforme exposto, o autor se filia a corrente doutrinária a que nos opomos e que o Supremo Tribunal Federal vem entendendo como correta, aquela que concebe a derrogação do regime jurídico de direito privado concernente às empresas públicas em decorrência da prestação de serviço público exclusivo do Estado.

Nesse mesmo sentido, expõe Paulsen (2012) acerca do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal:

A imunidade não alcança, em regra, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, relativamente às quais, aliás, o § 2º do art. 173 proíbe o gozo de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado. Mas o STF tem estendido a imunidade a **empresas públicas e a sociedades de economia mista quando prestadoras de serviço público típico em regime de monopólio, sem concorrência com o setor privado**. São exemplos a ECT e da INFRAERO, a CODESP e o GHC. (Destaque do autor)

Chimenti e Pierri (2012) na abordagem do instituto da imunidade recíproca, ensinam, traçando um paralelo com os serviços públicos concedidos a particulares, que:

As empresas públicas e as sociedades de economia mista que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. Por isso não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado (art. 173, § 2º, da CF).

Quanto aos serviços públicos concedidos (contrato bilateral pelo qual um particular se obriga a prestar determinado serviço público, por sua conta e risco, mediante o recebimento de uma tarifa paga pelo usuário), há que

observar a disciplina do art. 13 do Código Tributário Nacional, ou seja, em regra a imunidade não beneficia os concessionários de serviços públicos, da mesma forma que não beneficia as empresas públicas e as sociedades de economia mista (§ 2º do art. 173 da CF).

Tal doutrina não menciona hipótese de empresa pública e sociedade de economia mista na prestação de serviço público, denotando, talvez, justamente a inviabilidade instrumental para tal fim.

Nos mostra Mazza (2015, grifos do autor) que:

Embora a Constituição Federal de 1988 tenha uma norma expressa sobre o alcance da imunidade tributária quanto às autarquias e fundações públicas (art. 150, § 2º), **inexiste disciplina constitucional clara quanto à tributação das pessoas jurídicas de direito privado da administração indireta** (empresas públicas e sociedades de economia mista).

A solução mais segura, de acordo com a doutrina e jurisprudência, faz a resposta variar conforme o tipo de atividade exercida predominantemente pela entidade. Assim, empresas públicas e sociedades de economia mista **prestadoras de serviços públicos, como os Correios (ECT), são imunes nos mesmos termos das autarquias, ou seja, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º, da CF). O raciocínio justifica-se porque a imunidade, nesse caso, integra regime jurídico protetivo do serviço público e de seus usuários, servindo como instrumento para realização do princípio da modicidade da prestação.**

Em lamentável confusão os conceitos de domínio econômico e a serviço público, o **Supremo Tribunal Federal** vem afirmando que a imunidade recíproca somente seria aplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista **prestadoras de serviço público em regime de monopólio**. Ocorre que a noção de “monopólio”, para o Direito Administrativo, diz respeito não ao campo do serviço público, mas a atividades econômicas cujo exercício, em princípio, a própria Constituição Federal impede seja realizado por particulares (art. 177 da CF).

Já no caso das empresas públicas e sociedades de economia mista **exploradoras de atividade econômica**, como Banco do Brasil, Petrobras e Caixa Econômica Federal, **não têm qualquer imunidade**, na medida em que tais entidades estatais atuam no mercado em regime de competição com empresas privadas e o referido benefício tributário seria uma vantagem competitiva sobre os demais concorrentes. Existem dois dispositivos constitucionais que abertamente sustentam tal conclusão.

Em primeiro lugar o art. 173, § 1º, II, da CF prescreve: “§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: II – **a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas**, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**”.

E com uma redação bem mais direta, o § 2º do mesmo art. 173 da Constituição Federal enuncia: “**As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado**”.

Desse modo, sempre que entidades governamentais atuarem em regime de competição restará afastada qualquer imunidade tributária ou benefício fiscal de qualquer natureza.”

Conforme visto, a questão, embora controvertida, possui entendimento dominante, tanto por parte da Suprema Corte, amplamente citada inclusive na fundamentação doutrinária, como entre grandes nomes do Direito Tributário pela extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais quando prestarem serviço público em regime de monopólio, sem cobrança de qualquer contraprestação ou tarifa. Tal posicionamento vem a desafiar os ditames constitucionais que enunciam claramente o regime jurídico de direito privado que deve ser aplicado e a não extensão de qualquer privilégio fiscal às estatais que não sejam também aproveitáveis ao setor privado.

Nesse tópico foram mencionados exemplos encontrados na literatura da Suprema Corte que denotam o seu posicionamento quanto à aplicabilidade da imunidade tributária recíproca, passemos agora a analisar alguns julgados concernentes com o intuito de compreender a fundamentação do Supremo Tribunal Federal para adoção desse posicionamento.

4.2 ALGUNS CASOS CONCRETOS JULGADOS PELO STF

Como visto, o Supremo Tribunal Federal vem interpretando de forma ampla a imunidade recíproca na sua jurisprudência, ou seja, admitindo sua extensão às empresas públicas e sociedades de economia mista. A alegação principal é de que tais entidades quando no exercício de serviço público ou sob o monopólio do Estado, sem que haja qualquer intuito de lucro, não possuem capacidade de violar princípios basilares constitucionais da ordem econômica, como a livre concorrência.

O precedente mais conhecido de empresa pública que fora levado ao Supremo Tribunal Federal é da Empresa de Correios e Telégrafos (ou somente Correios). Veja-se a ementa de julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 407.099 do Rio Grande do Sul, de junho de 2014, em que o STF aplicou à imunidade a essa empresa:

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. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido. (RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004 PP-00062 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297) (ARAUJO, 2015, p.7) (Grifo nosso)

Fundamenta sua decisão o STF justamento no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, dispositivo constitucional que prevê a imunidade tributária recíproca. Após a decisão supracitada, existiram outras envolvendo a ECT, sempre no mesmo sentido.

Muitas outras decisões envolvendo a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) foram depois proferidas pelo Pretório Excelso, sob idêntico fundamento: aplica-se à ECT a imunidade recíproca (art. 150, VI, "a"), porque ela é uma "empresa pública federal que executa, ao menos, dois serviços de manutenção obrigatória para a União, nos termos do art. 21, X, da CF, quais sejam, os serviços postais e de correio aéreo nacional. (ALEXANDRINO;PAULO *apud* ARAUJO, 2015,p.7)

Vejam-se alguns exemplos:

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE RECONHEU A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO IPVA. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. MATÉRIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. PRECLUSÃO. NÃO PROVIMENTO DO AGRAVO.

1. Conjugando a regra do julgamento antecipado da lide com o procedimento contido no Regimento Interno desta Corte, não há prejuízo nem nulidade em despacho que dispensa produção de provas, determinando diretamente a oitiva da Procuradoria-Geral da República, sem a apresentação de razões finais pelas partes, porque lícito o julgamento antecipado quando se trata de matéria exclusivamente de direito. Como não houve instrução probatória no curso do processo, haja vista que foram bastantes para a formação do convencimento do magistrado as provas trazidas na inicial e a na contestação, restou desnecessária a apresentação de razões finais.

2. A ausência de intimação do réu do conteúdo do despacho saneador foi suprida pela concessão de vista ao Procurador do Estado do Sergipe, ocasião em que o agravante deveria, sob pena de preclusão, ter alegado seu descontentamento (art. 245, caput, do CPC), e não tardiamente em sede de agravo regimental contra a decisão de mérito.

3. **A concessão de imunidade tributária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é matéria que resta amplamente difundida nesta Corte**, entendimento esse que foi reafirmado na ACO nº 789/PI, ocasião em que restou assentada a presença da regra de imunidade recíproca a afastar a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre os veículos de propriedade da agravada, independentemente

da natureza da atividade desempenhada, se serviço público ou atividade de cunho privado.

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Processo: ACO 819 SE. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento: 17/11/2011. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 02-12-2011 PUBLIC 05-12-2011 Parte(s): MIN. DIAS TOFFOLI, ESTADO DE SERGIPE, PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE, EMPRESABRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS – ECT, LUIZ MONTEIRO VARAS) (Destaque nosso)

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IPTU. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. ATOS ECONÔMICOS OU CONCORRENCIAIS. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. AGRAVO REGIMENTAL. **A ECT é imune à tributação por impostos, nos termos do art. 150, IV, a da Constituição.**

A discussão sobre o alcance da proteção constitucional, considerada a prática de atos em regime de concorrência ou cujo objetivo principal é a acumulação patrimonial e a partilha de lucros, atualmente realizada nos autos do RE 601.392, foi prejudicada por obstáculo processual. Como não há nos autos qualquer elemento que indique ter o lançamento se pautado em eventual prática de ato econômico de inequívoco interesse lucrativo ou concorrencial, para que fosse possível dar provimento ao recurso nos moldes pretendidos pela agravante, seria necessário reabrir a instrução probatória, providência inadmissível (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Processo: AI 748027 SP. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 25/09/2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-210 DIVULG 24-10-2012 PUBLIC 25-10-2012. Parte(s): MIN. JOAQUIM BARBOSA, MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, GUSTAVO FERNANDES SILVESTRE EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS – ECT, KAREN NYFFENEGGER OLIVEIRA SANTOS WHATLEY DIAS, RAIMUNDA MÔNICA MAGNO ARAÚJO BONAGURA) (Destaque nosso)

Tem-se também o mesmo entendimento quanto a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero). Segue:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INFRAERO. EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO. EXTENSÃO.
1. Ao julgar o ARE 638.315, da relatoria do ministro Cezar Peluso, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional analisada e resolveu reafirmar a jurisprudência desta nossa Casa de Justiça no sentido de que as empresas públicas prestadoras de serviço público estão abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Magna Carta de 1988. Ressalva do ponto de vista pessoal do relator. 2. Agravo regimental desprovido.” (RE 542454 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 06.12.2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe035 DIVULG 16.02.2012 PUBLIC 17.02.2012)

Ressalta-se que em ambos os casos supracitados, houve o reconhecimento de repercussão geral.¹⁰ Sendo que o Supremo assume, invocando os mesmos fundamentos vistos no caso de Empresas Públicas, igual posicionamento para algumas Sociedades de Economia Mista. O primeiro julgamento nesse sentido ocorreu no ano de 2007 em processo envolvendo a Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (CAERD)¹¹, e desde então temos diversos casos levados à julgamento na Suprema Corte. Seguem exemplos:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral.” (RE 580264, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe192 DIVULG 05.10.2011 PUBLIC 06.10.2011 EMENT VOL0260201 PP00078)

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E CUSTAS JUDICIAIS (SUCUMBÊNCIA). PARTILHA PROPORCIONAL. No julgamento do RE 253.472 (rel. Min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 25.08.2010), esta Corte reconheceu que a imunidade tributária recíproca aplicasse às sociedades de economia mista que se caracterizem inequivocamente como instrumentalidades estatais (sociedades de economia mista ‘anômalas’). O

¹⁰ “RECURSO. Extraordinário. Imunidade tributária recíproca. Extensão. Empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.” (ARE 638315 RG, Relator(a): Min. MINISTRO PRESIDENTE, julgado em 09.06.2011, DJe167 DIVULG 30.08.2011 PUBLIC. 31.08.2011 EMENT VOL0257702 PP00183)

¹¹ Sobre o primeiro caso em que foi reconhecida a imunidade recíproca à Sociedade de Economia Mista, temos: “Com efeito, no julgamento da AC 1.550/RO, a 2.ª Turma do STF, em votação unânime, reconheceu a uma sociedade de economia mista estadual prestadora de serviço público – Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (CAERD) – o direito à imunidade recíproca, prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição, combinada com o § 2.º desse artigo. No voto do Min. Gilmar Mendes, relator, asseverou-se, de modo contundente, que o acórdão do Tribunal de Justiça de Rondônia, contra o qual foi ajuizada a cautelar em comento, ao deixar de reconhecer a imunidade à CAERD “parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE 407.099/RS, 2.ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06.08.2004.”(ALEXANDRINO; PAULO apud ARAUJO, 2015, p. 8)

foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade. Sem o devido processo legal de constituição do crédito tributário, decorrente de atividade administrativa plenamente vinculada do lançamento a servir de motivação, é impossível concordar com as afirmações gerais e hipotéticas de que há 'exploração econômica, inclusive por terceiros, os chamados arrendatários das instalações e áreas portuárias', e que ela se dá em regime de concorrência, devido à possibilidade de privatização. Como responsável pelo ato administrativo, é o ente tributante a parte dotada dos melhores instrumentos para demonstrar ter seguido os preceitos que dão densidade ao devido processo legal formal e substantivo. Quanto à inversão dos ônus sucumbenciais, a empresa agravada ficou vencida em parte muito pequena de sua pretensão (cobrança de taxas), de modo que o argumento levantado pelo município agravante é insuficiente para afastar a proporcionalidade da condenação. Agravo regimental ao qual se nega provimento." (AI 558682 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 29.05.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe11 DIVULG 18.06.2012 PUBLIC 19.06.2012)

Com esses seis casos ilustrativos, percebe-se a tendência da jurisprudência da Corte Suprema, porém algumas imprecisões guardam essas decisões. No caso emblemático da ECT, o primeiro exposto, por exemplo, fixaram-se algumas premissas/requisitos de permissibilidade da extensão da imunidade recíproca às estatais. Veja-se:

1. Empresa pública prestadora de serviço público (essencial), diferentemente do que ocorre com a que exerce atividade econômica, possui natureza jurídica de autarquia;
2. Os bens da ECT são afetados à prestação de serviço público e, por isso, impenhoráveis e imprescritíveis;
3. Diferentemente das estatais das quais tratamos no tópico anterior, apenas aquelas que exercem atividade econômica submetem-se ao disposto no art. 173, §2º da Constituição;
4. O óbice imposto pelo art. 150, §3º só se aplica aos serviços públicos desde que esses sejam delegados à particulares nos moldes do art. 175. Esse dispositivo teria supostamente sofrido uma mutação constitucional;
5. A ECT não se equipara ao regime jurídico de direito privado, porquanto presta o serviço público postal em monopólio;
6. A ECT, portanto, tendo em vista o fato de prestar serviço próprio de pessoa política, é merecedora da imunidade prevista no art. 150, VI, "a" da Constituição. (COSTA; FREIRE FILHO, 2016)

Ocorre, porém, que muitas impropriedades guardam essas premissas. Conforme explicitamos no capítulo anterior, por exemplo, empresas estatais (empresas públicas ou sociedades de economia mista) e autarquias apresentam regimes jurídicos totalmente distintos, não cabendo qualquer equiparação entre estas. Aquelas se sujeitam aos ditames da ordem econômica, enquanto que essas não.

A definição da prestação de serviço postal em caráter de monopólio também desafia a ordem constitucional, uma vez que esse tipo de serviço não está previsto no art.177, da Constituição Federal¹², onde se arrolam os serviços de monopólio da União, consubstanciando os previstos em atividades de cunho econômico que supostamente seriam típicas da iniciativa privada, mas que devem ser exercidas em regime de monopólio pela União, como forma de resguardar o imperativo de interesse público.

Ademais, não cumprem, nem a ECT, nem as demais empresas estatais citadas nos julgados acima os requisitos eleitos pela Suprema Corte que viabilizariam a aplicabilidade da imunidade recíproca, são eles: a prestação de serviço por autarquia (como visto, não há que se equiparar empresas estatais, de regime jurídico privado, às pessoas autárquicas), e a “cobrança de taxa para remunerar serviço essencial erroneamente atribuído pelo legislador a uma empresa estatal que o preste com exclusividade, sem visar o lucro, mas tão somente a retributividade”.(COSTA; FREIRE FILHO, 2016)

Ressalta-se ainda que em alguns casos invoca-se a possibilidade de classificação da imunidade recíproca para fins de dimensionar a sua aplicabilidade,

¹² **Art. 177.** Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; (Vide Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

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

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

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

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal . (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

§ 1º O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural, ressalvado o disposto no art. 20, § 1º.

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

se objetiva ou subjetiva, aquela resultante de quando se considera apenas as atividades desenvolvidas pelas entidades e essa considerando as entidades em si. A respeito do tema, entende Paulsen (2012, destaque do autor):

A imunidade recíproca é subjetiva ou objetiva? A classificação da imunidade recíproca em subjetiva ou objetiva poderia dar uma diretriz para a boa aplicação do artigo.¹³ Se subjetiva, abrangeria a União, as autarquias e fundações nas suas finalidades essenciais e, jamais, empresas públicas, sociedades de economia mista ou particulares em colaboração com a Administração. Se objetiva, teríamos que ter em conta os serviços públicos dos diversos entes políticos, que exercidos por eles próprios ou por interposta pessoa, e, nessa linha, se abriria fundamento para a extensão às empresas públicas e sociedades de economia mista quando prestadoras de serviços públicos típicos. O que parece ocorrer, no entanto, é uma indefinição do STF sobre esse ponto. Há uma combinação de critérios, ora objetivo, ora subjetivo, com decisões que, muitas vezes, são contraditórias. Exemplo é reconhecer-se imunidade no caso da ECT e não no dos notários e registradores, embora ambos estejam fora dos limites subjetivos do art. 150, VI, a, e do seu 2º, e em ambos os casos haja cobrança de contraprestação pelo serviço prestado, sendo que os emolumentos caracterizam-se como taxa e não como preço ou tarifa.

Depreende-se, conforme o exposto, que o Supremo não possui um critério fixo para análise da extensão da imunidade recíproca, como muito bem explicitou o supracitado autor. Pelo contrário, o Guardião da Constituição assume posicionamento onde faz uma verdadeira mixagem de critérios a depender do caso concreto, e a despeito dos dispositivos constitucionais, tornando o julgamento impreciso e, *data vênia*, pouco jurídico.

Diante da realidade onde, apesar de as empresas estatais serem destinadas estritamente à exploração de atividade econômica, são as mesmas utilizadas para fins contrários aos previstos constitucional e legalmente, inviabilizando-se a utilização dos critérios mencionados. Pontua Paulsen (2012), concluindo o seu raciocínio sobre o tema que:

Outro complicador na matéria, é o fato de que há muitas pessoas jurídicas cuja forma não corresponde exatamente ao seu objeto. A rigor, empresas públicas e sociedades de economia mista não deveria exercer serviço público típico, sob regime de monopólio, porquanto estão previstas no art. 173, como instrumentos do Estado na exploração direta de atividade econômica quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, daí a norma do § 2º do art. 173 de que não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado. Mas acaba-se tendo, na realidade, empresas públicas prestando serviços ou realizando atividades sob monopólio da União, como é o caso

¹³ Aqui o autor se refere ao artigo 150 da Constituição Federal, onde se prevê a imunidade recíproca.

da ECT, da Casa da Moeda e da Infraero. [...] Então, essa distorção no uso das formas jurídicas acaba gerando a perplexidade e, quem sabe, a necessidade de decisões casuísticas, voltadas a preservar os serviços públicos. O efeito que poderia ser obtido mediante uma imunidade subjetiva, se observadas as formas adequadas, acaba não sendo viável senão mediante a consideração da natureza do serviço prestado.

Apesar dessa distorção de uso das formas jurídicas como abordado acima, a solução para dirimir a dúvida quanto à extensão da imunidade recíproca encontra-se no texto constitucional, sem qualquer desvio. É indubitável que práticas contrárias em algum tempo seriam eliminadas, visto que o Estado tem a seu dispor pessoas jurídicas adequadas à prestação de serviço público e que fazem jus a todas às vantagens garantidas ao setor público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho monográfico delimitou seu tema em torno do instituto da imunidade tributária recíproca, sendo a questão de pesquisa vislumbrada atinente a (in)constitucionalidade de sua extensão às empresas estatais. Em busca de uma resposta o objetivo foi a análise da doutrina e principalmente jurisprudência relativa a extensão da imunidade recíproca em contraposição com os dispositivos constitucionais e legais respectivos para chegar a uma correta compreensão do instituto e de sua aplicabilidade.

Entende-se que o objetivo delimitado fora atingido e se fez possível, a partir daí, consolidar entendimento segundo o qual a extensão da imunidade recíproca às empresas estatais desafia os ditames constitucionais, sobretudo no que concerne às diretrizes socioeconômicas eleitas pelo legislador constituinte.

Demonstrou-se que segundo a doutrina tributária e administrativa a prestação de serviço público essencial por um estatal permitiria a derrogação de seu regime jurídico de direito privado, validando a extensão de privilégios fiscais do setor público, como a imunidade recíproca. Porém, para tanto, seria necessário ainda que a atividade prestada configurasse como tipicamente estatal sob o “manto” do serviço público e que esse serviço além de essencial fosse remunerado exclusivamente por meio de taxa, e não tarifa ou preço. No entanto, como se certificou a partir dos casos levados a julgamento no Supremo Tribunal Federal, estendeu-se a imunidade recíproca, por exemplo, à estatais, é o caso da própria Empresa de Correios e Telégrafos, que não se amoldam em nenhum dos requisitos supracitados para o gozo do privilégio da imunidade. Esse entendimento causou grande inquietação em empresas concorrentes diante de clara afronta aos princípios constitucionais corolários da ordem econômica e da clara concorrência desleal.

Essa extensão do instituto da imunidade tributária recíproca, um dos corolários do princípio federativo, gera também desarmonia entre os entes políticos que ficam impossibilitados de arrecadarem os tributos de pessoa jurídica de direito privado que indubitavelmente possui capacidade contributiva.

Percebe-se desse modo que o Supremo Tribunal Federal subverte o instituto da imunidade recíproca a partir de um julgamento político quando deveria resguardar a correta aplicação do texto constitucional. Promovendo a extensão da

imunidade recíproca às empresas estatais viola o egrégio tribunal a capacidade contributiva, a iniciativa privada, os ditames constitucionais que sustentam a ordem econômica, principalmente a livre concorrência, assim como a previsão do art.173, §2º, da Constituição Federal, de não extensão de benefícios fiscais às empresas públicas e sociedades de economia mista. Além de afrontar o núcleo intangível da Lei Maior, modificando o sentido de preceitos imprescindíveis à organização estatal vigente.

Destaca-se ainda que a alteração dos arts.150 e 173, da Constituição Federal, interpretados de forma “sistemizada” pelo STF, no que consiste em verdade numa mutação constitucional, para admitir a extensão da imunidade recíproca e legitimar a aplicabilidade dessa imunidade às estatais é de competência exclusiva do poder constituinte derivado, esse sim comporta função política.

Por fim, ressalta-se ainda que a atividade tributante é indissociável ao desenvolvimento de qualquer Estado, não podendo admitir-se que por questões de caráter político, venha a mais alta instância do poder judiciário brasileiro, que deveria colocar-se em posição de respeito às diretrizes emanadas pelo poder constituinte, a atacar a iniciativa privada, que possui sua função social e de interesse público, promovendo a concorrência desleal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** (E-book). 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, André F. G. de. **O STF e a Imunidade Tributária das Empresas Estatais: uma Proposta de Sistematização**. Disponível em: <<http://www.pge.go.gov.br/revista/index.php/revistapge/article/viewFile/470/427>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

AGRA, Walber de Moura. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 16 abr. 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 29 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F.** Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=CONSTITUI%C3%87%C3%83O+FEDERAL+.+IMPOSTO+PROVISORIO+SOBRE+MOVIMENTA%C3%87%C3%83O+FINANCEIRA>>. Acesso em: 02 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO QUE RECONHEU A INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO IPVA. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. MATÉRIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. AUSÊNCIA DE NULIDADE. PRECLUSÃO. NÃO PROVIMENTO DO AGRAVO. ACO 819 A GR / SE. Estado de Sergipe e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. Relator: Min. Dias Toffoli. Acórdão, 17/11/2011. Disponível em:**
<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20995896/agreg-na-acao-civel-originaria-aco-819-se-stf>. Acesso em 28 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IPTU. MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. ATOS ECONÔMICOS OU CONCORRENCIAIS. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. AGRAVO REGIMENTAL. AI 748.027 A GR / SP. Município de São Paulo e Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: MIN. JOAQUIM BARBOSA. Acórdão, 25/09/2012. Disponível em:**
<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22545623/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-748027-sp-stf>. Acesso em 28 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. INFRAERO. EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO. EXTENSÃO. RE 542454 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 06.12.2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe035 DIVULG 16.02.2012 PUBLIC 17.02.2012. Disponível em:**
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2749023&tipoApp=RTF>. Acesso em 28 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. RE 580264, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe192 DIVULG 05.10.2011 PUBLIC 06.10.2011 EMENT VOL0260201 PP00078). Disponível em:**
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2945139&tipoApp=RTF>. Acesso em 28 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. RE 580264, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 16.12.2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe192 DIVULG 05.10.2011 PUBLIC 06.10.2011 EMENT**

VOL0260201 PP00078. Acesso em 28 mai. 2016. Disponível em<
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2945139&tipoApp=R>
 TF>. Acesso em 28 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E CUSTAS JUDICIAIS (SUCUMBÊNCIA). PARTILHA PROPORCIONAL.** AI 558682 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 29.05.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe11 DIVULG 18.06.2012 PUBLIC 19.06.2012. Disponível em:<
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:99jsLhpQTzQJ:stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21916749/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-558682-sp-stf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em 28 mai. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo.** Salvador: JusPodvim, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Roque Antonio (org.). **Código Tributário Nacional - Código de Processo Civil - Constituição Federal - Legislação Tributária e Processual Tributária.** 5. ed. São Paulo: RT, 2014.

CHIMENTI, Ricardo Cunha e; PIERRI, Andréa de Toledo Pierri. **Teoria e prática do direito tributário** (E-book). 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Igor Nunes Costa e; FREIRE FILHO, Ailson Santana. **Imunidade recíproca às estatais: inconstitucionalidade.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 20, n. 4404, 23 jul. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41167>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.**- 27. ed. - São Paulo: Atlas, 2014.

FILHO, José Marcos Miziara. **Imunidade tributária recíproca extensiva às empresas estatais**. 2012. 33f. Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/WEB/monografias/2011.2/214.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

GAMBA, Luísa Hickel. **A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ediacao056/Luisa_Gamba.html>. Acesso em 11 abr. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 2014. São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito de Constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário: material e processual** (E-book). São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional**. 2014. Disponível em: <<http://ojs.idp.edu.br/index.php/direitopublico/article/viewFile/90/118>>. Acesso em 12 mar. 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo** (E-book). 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** (E-book). 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PINTO, Henrique Mota. **A autarquização das empresas estatais na jurisprudência do supremo tribunal federal: um obstáculo para as reformas na administração pública**. 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/2782>>. Acesso em 10 abr. 2016.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário**. 2.ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 2013.

STRECK, Lênio L. *et al.* **A nova perspectiva do supremo tribunal federal sobre o controle difuso: mutação constitucional e limites da legitimidade da jurisdição constitucional**. 2007. Disponível em: <<http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/72>>. Acesso em 12 abr. 2016.