

# A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

*The Extension of Reciprocal Tax Immunity for Public Enterprises and Mixed Economy Enterprises Public Service Providers (public and private sector capitalized companies)*

Thiago Bassetti Martinho<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A imunidade tributária. 2.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar. 2.2. Conceito de imunidade tributária. 2.3. A imunidade tributária recíproca. 3. A imunidade tributária recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. 3.1. O posicionamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3.2. Os requisitos para o reconhecimento da imunidade recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Por meio deste trabalho, será feita uma análise do instituto da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” e §2º da Constituição Federal, e sua extensão para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. A ideia é expor ao leitor a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, uma vez que essa forma de imunidade não é prevista expressamente no texto constitucional para as empresas estatais, bem como os requisitos que são exigidos pela nossa corte para que esse benefício fiscal seja estendido para elas. Assim, no desenvolvimento do assunto, elencaremos os principais julgados, partindo do *leading case*, envolvendo a Empresa de Correios e Telégrafos – ECT, onde é feita uma diferenciação das empresas estatais que são criadas para a prestação de serviços públicos e aquelas que o são para a exploração de atividade econômica, até chegarmos ao acórdão proferido no caso envolvendo a Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP, em que o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto, elegeu três requisitos, denominados por ele de “estágios” que, uma vez preenchidos pela empresa estatal, habilita ela a usufruir o benefício fiscal.

**Palavras-chave:** Imunidade; Paraestatais; Extensão; Requisitos.

## ABSTRACT

This article presents an analysis of the institute of reciprocal tax immunity outlined in article 150, incise VI, item “a” and paragraph 2 of the Federal Constitution, and its extension for public companies and “mixed economy companies that provide public services” (public and private sector capitalized companies). The aim of this analysis is to show to the readers the evolution of the jurisprudence of the Federal Supreme Court upon this subject, once the immunity hereinbefore is not written in the Constitution

<sup>1</sup> Especialista em Interesses Difusos, Coletivos e Individuais Homogêneos pela Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Luiz Flavio Gomes. Especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Advogado da Companhia do Metropolitanano de São Paulo – METRÔ.

specifically towards state companies, as well as the Court requirements to extend such tax benefit to state companies. In face of this fact, in the development of the study, we will list the main judgments, starting from the leading case involving the Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, which differentiates the state companies created to provide public services and those created to explore economic activity, until the decision involving the Companhia das Docas do Estado de São Paulo – CODESP, in which Minister Joaquim Barbosa elected three requirements in his vote, called “phases” that the state companies must meet for having the tax immunity.

**Keywords:** Immunity; Parastatals; Extension; Requirements.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo expor ao leitor a extensão da imunidade tributária recíproca, na forma em que está delineada no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, para as empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídas para a prestação de serviços públicos.

A análise e o estudo da imunidade intergovernamental, como alguns autores a denominam, e a possibilidade de ela ter seus efeitos estendidos para as empresas públicas e as sociedades de economia mista, criadas para a prestação de serviços públicos, é de grande relevância para o Direito Tributário e, ainda, para o Administrativo e Constitucional.

No artigo 150, inciso VI, §2º, a Constituição Federal estende a imunidade tributária para o patrimônio, a renda e os serviços das autarquias e fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público, quando vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Por outro lado, com o intuito de vedar a instituição de privilégios em detrimento das empresas da iniciativa privada, o texto constitucional (artigo 150, inciso VI, §3º) afastou da mencionada imunidade tributária o patrimônio, a renda e os serviços das entidades estatais criadas com a finalidade de exploração de atividade econômica, que objetivem a obtenção de lucro, ainda que tenham a participação majoritária do estado no seu capital social. A regra é reafirmada no artigo 173, §1º da Constituição Federal que veda a concessão de privilégios, entre eles, os fiscais, para as empresas paraestatais criadas com o intuito de explorar atividade econômica em regime de concorrência com a iniciativa privada.

Contudo, o legislador constitucional, por ocasião da elaboração da Carta Magna, ao inserir a vedação da extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e as sociedades de economia mista criadas com a finalidade de exploração econômica (artigo 150, inciso VI, §3º), não se atentou para o fato de que o estado, em diversas situações, buscando dar mais agilidade, eficiência e descentralização às suas atividades, previu a possibilidade da criação dessas pessoas jurídicas também para a prestação de serviços públicos de sua titularidade.

Com fundamento nesses argumentos, nas duas últimas décadas, a partir do precedente no Colendo Supremo Tribunal Federal obtido pela ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos<sup>2</sup>, no caso uma empresa pública que possui o monopólio da prestação do serviço público postal, várias outras empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídas para a prestação dos mais diversos serviços públicos, passaram a pleitear, administrativamente, e, principalmente, na via judicial, a extensão da referida imunidade tributária recíproca para afastar a obrigação de pagar impostos que estejam vinculados aos serviços por elas prestados.

Desta forma, atuam estas empresas públicas e sociedades de economia mista como se estado fossem (verdadeira *longa manus*). A partir de então, muitos passaram a questionar por que não estender a elas a imunidade tributária recíproca para o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços, quando vinculados à prestação do serviço público para o qual foram criadas, reafirmando ainda mais os princípios federativo, da isonomia e da independência dos poderes, previstos na Constituição Federal, inclusive como cláusulas pétreas.

Diante deste contexto, nasceu a dúvida quanto ao regime jurídico a ser aplicável em relação a estas empresas públicas e sociedades de economia mista, criadas sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado, mas que na realidade possuem como finalidade a prestação de serviços públicos delegados a elas pelo estado por meio do instituto da concessão.

Isso porque a proibição estabelecida no artigo 173, §1º da Constituição Federal se aplica às empresas estatais exploradoras de atividade econômica, nada se referindo, portanto, àquelas que prestam serviço público em caráter obrigatório e exclusivo, regidas pelo regime de direito público, previsto no artigo 175 da Constituição Federal.

Na última década, porém, tem-se observado que o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099/RS, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul, ao analisar os casos envolvendo a imunidade tributária das empresas públicas e sociedades de economia mista, buscou relativizar o entendimento restritivo da Constituição Federal e permitiu a extensão dos seus efeitos, quando preenchidos determinados requisitos, para o patrimônio, a renda e os serviços dessas pessoas jurídicas quando vinculados à prestação de serviços públicos, de titularidade do estado, delegadas a elas por meio de concessão.

<sup>2</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a, II. – R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido. (RE 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, nº 314, 2005, p. 286-297).

Nesse estudo, identificaremos, principalmente de acordo com a visão do Supremo Tribunal Federal, quais são esses requisitos.

## 2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

A Constituição Federal, no seu Título VI, ao tratar da Tributação e do Orçamento, enumera em seus artigos as espécies tributárias e dispõe sobre a forma de criação de cada uma delas. E, ao reger a criação das espécies tributárias, elenca a competência tributária de cada uma das pessoas políticas da administração pública direta (União, estados, Distrito Federal e municípios) para criação dos tributos. Assim, previu e descreveu cada um dos tributos que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem criar, delimitando a competência de cada um deles.

Da mesma forma que a Constituição Federal trouxe as regras para a criação, ela também previu as *limitações* a esta mesma competência, ao descrever aquelas pessoas, situações ou bens que estão fora do campo de incidência da tributação. Essa descrição ocorre diretamente, quando o texto constitucional aponta aquelas situações que não podem ser tributadas, ou por meio de *princípios*, que irão restringir a atividade de instituir e arrecadar tributos, realizada pelo estado. São restrições impostas pelo texto constitucional às pessoas políticas ao poder delas de tributar.<sup>3</sup>

O professor Luciano Amaro<sup>4</sup>, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, ensina que a criação do tributo deve observar os limites materiais previstos na Constituição, obedecer às normas constitucionais e infraconstitucionais que descrevem a forma de criação do tributo, a adequação aos princípios constitucionais tributários e aos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou resoluções do Senado Federal, bem como a adequação formal ao modelo de veiculação de cobrança do tributo (lei ordinária ou lei complementar). E conclui:

Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam *o campo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

Assim, de certa forma, podemos dizer que as limitações ao poder de tributar são garantias individuais dos contribuintes previstas na Constituição. São elas que

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 276 e 277.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 128-129.

impedirão que o estado se utilize da competência tributária de forma desenfreada. Estas limitações são arroladas na Constituição Federal, sendo a maioria delas em seus artigos 150, 151 e 152. As limitações reforçam o princípio da segurança jurídica para os contribuintes.

Conforme já adiantado, as limitações previstas na Constituição se dão pela forma de (i) *princípios*, que servem de garantia aos contribuintes, os quais possuem os valores que devem ser observados pelo estado na sua atividade de criar, aumentar e cobrar tributos, e nas (ii) *imunidades* previstas no decorrer do texto constitucional. Ambos irão demarcar o poder de tributar<sup>5</sup>.

Entre os princípios, temos aqueles considerados gerais, que o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> indica em sua obra, sendo eles elencados a seguir: princípio da justiça, da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, da ampla defesa e do devido processo legal, de isonomia das pessoas constitucionais, do direito de propriedade, da liberdade de trabalho, direito de petição, da supremacia do interesse público ao do particular e da indisponibilidade dos interesses públicos.

Em seguida, o ilustre professor enumera aqueles que possuem relação estrita com o direito tributário e que devem ser observados pelo legislador ao criar ou elevar cada uma das espécies tributárias, observando-se as limitações contidas nesses princípios e os valores que o legislador originário buscou proteger em cada um deles. A maioria deles encontra-se prevista de forma explícita no texto da Constituição, sendo eles: estrita legalidade tributária, anterioridade, anterioridade nonagesimal, irretroatividade da lei tributária, tipologia tributária, vedação do tributo confiscatório, capacidade contributiva, vinculabilidade da tributação, uniformidade geográfica, não discriminação em razão da procedência ou origem dos bens, territorialidade da tributação, indelegabilidade da competência tributária e não cumulatividade.

Já entre as imunidades previstas no texto constitucional, podemos destacar aquelas delineadas no artigo 150, inciso VI (imunidade recíproca; religiosa ou dos templos; dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos; dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão), ou ainda, as estabelecidas no artigo 5º, inciso XXXIV (imunidade de taxas para o exercício do direito de petição ou obtenção de certidões) e no artigo 195, §7º (não incidência das contribuições para o custeio da

<sup>5</sup> AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, nº 70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 161- 168.

seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei).

Realizado esse breve introito a respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, onde verificamos que essa limitação é prevista no texto constitucional por meio dos princípios e das imunidades, avancemos na análise dessas últimas, com foco na imunidade tributária recíproca.

## 2.2. Conceito de Imunidade Tributária

Conforme exposto, a Constituição Federal atribui a competência tributária, para que cada uma das pessoas políticas crie os tributos de sua responsabilidade. E, ao mesmo tempo que ela atribui essa competência, ela também prevê aqueles casos em que, ainda que estejam dentro do campo da sujeição passiva para a exigência da exação tributária pela pessoa política, não são atingidos pela tributação. Trata-se das imunidades tributárias, que nada mais são do que aquelas hipóteses em que não há a incidência de tributos sobre determinados bens, pessoas, serviços e situações, com o objetivo de proteger valores insculpidos no próprio texto constitucional.

Nesse sentido, trazemos os ensinamentos do professor Luciano Amaro<sup>7</sup>, que trata a imunidade tributária como a *qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo*.

O conceito de imunidade tributária, nos dizeres do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, nos é apresentado em sua obra nos seguintes termos:

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la com 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 alcançam situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Da leitura do trecho acima reproduzido, verifica-se que, para o ilustre professor, a imunidade não trata de uma limitação à competência de tributar, já que ela, a previsão da imunidade no texto constitucional, antecede a atividade de criação do tributo, a competência em si.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 174.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 190 -191.

Já para o professor Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, a imunidade tributária se caracteriza como sendo um limite para o exercício da competência tributária, ou ainda, em seu aspecto negativo ou em hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. E, mais adiante, define a imunidade da seguinte maneira:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Veja, ainda, que o ilustre professor, no decorrer de sua explanação, destaca o aspecto subjetivo da imunidade, ao afirmar que ela atinge diretamente pessoas coligadas a determinados fatos, bens ou situações. A este respeito, destacamos o trecho a seguir de sua obra:

É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas.

Pensamos que esta classificação é útil e até a empregaremos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já, a denominada imunidade subjetiva alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, §4º, da CF).

De qualquer modo, as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária.

Já a professora Regina Helena Costa, ao tratar da imunidade tributária, trabalha o seu conceito de acordo com a sua natureza dúplice. Para ela, a definição do instituto deve observar a sua natureza de norma constitucional demarcatória da competência tributária, já que indicará aquelas hipóteses em que o ente político não pode tributar determinada situação descrita no seu corpo, bem como a sua

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31. Ed. Revisada, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 695-696.

natureza de direito público subjetivo das pessoas que, se enquadradas na situação descrita na norma imunizante, não estarão sujeitas ao pagamento de determinado tributo. Assim, da junção dessas definições, a ilustre Ministra do Colendo Superior Tribunal de Justiça, oferece o conceito da imunidade tributária da seguinte forma<sup>10</sup>:

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

Desta forma, entendemos que o conceito acima atende, de forma suficiente, aos objetivos do presente trabalho.

### 2.3. A Imunidade Tributária Recíproca

O objeto desse estudo, no caso a extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, encontra-se inserido no âmbito da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal.

A respeito da imunidade tributária recíproca, podemos dizer que é ela um dos princípios garantidores do pacto federativo e, portanto, não podendo ser retirada da Constituição nem sequer por meio de Emenda Constitucional ou pelo poder constituinte derivado. Ela faz com que os entes políticos fiquem impedidos de cobrar impostos um dos outros, abrangendo apenas essa espécie tributária. É uma regra protetiva do pacto federativo, impedindo a sujeição de uma pessoa política sobre a outra, tendo como causa a tributação.

Na alínea “a” do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, o legislador previu os contornos da *imunidade tributária recíproca*. Assim, reza o dispositivo a proibição de que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Essa forma de imunidade somente se aplica aos impostos, não impedindo que as pessoas políticas criem outras espécies tributárias, como por exemplo uma taxa, e esta venha a ser cobrada entre elas.

A orientação do Supremo Tribunal Federal é de que a imunidade não se restringe aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, mas sim a todo aquele que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2.Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51-52.

ente imune. Dessa forma, alcança todo e qualquer imposto, tais como IPVA, IPTU, ITR, IR, ISS, ICMS, IPI, II, IE, IOF, ITBI, e qualquer outro que vier a ser criado<sup>11</sup>.

Com supedâneo no §2º do artigo 150, a imunidade recíproca é estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. No que se refere à essa forma de extensão, percebe-se que ela é mais restrita do que a imunidade recíproca dos entes políticos, já que para usufruir da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Veja que é a partir da interpretação do artigo 150, inciso I, alínea “a” e de seu parágrafo segundo, que muitas empresas públicas e sociedades de economia mista têm buscado o reconhecimento da imunidade tributária recíproca.

O §2º do artigo 173 da CF veda a concessão de benefícios fiscais pelas empresas públicas e sociedades de economia mista não extensivos às empresas do setor privado. Assim, em um primeiro momento, não haveria que se falar em imunidade tributária recíproca para elas. Contudo, o Supremo Tribunal Federal tem estendido a imunidade para as empresas públicas e sociedades de economia mista quando prestadoras de serviços públicos, especialmente quando em regime de monopólio.

Para elas, essa forma de imunidade é estendida em razão das atividades típicas desenvolvidas, que é característica dos entes políticos. A imunidade não se aplica para as atividades econômicas desenvolvidas em regime de livre concorrência, regidas pelas normas aplicáveis aos 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, nos termos do §3º do citado artigo 150 da Constituição Federal.

Finalmente, passemos à análise da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como os requisitos que acabaram sendo criados pela corte, para que a imunidade tributária recíproca seja estendida para as empresas públicas e sociedades de economia mista.

### **3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DAS EMPRESAS PÚBLICAS E DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS**

#### **3.1. O Posicionamento da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Na análise dos julgados que tratam da imunidade tributária recíproca para que ela abranja, também, os bens, serviços e o patrimônio das empresas públicas e sociedades de economia mista, temos como ponto de partida que essas

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 116.

“*paraestatais*” tenham sido criadas para a prestação de serviços públicos. De forma alguma poderão elas, para fazer jus à imunidade dos impostos, explorar atividade econômica em regime de livre concorrência com a iniciativa privada.

A propósito, fica sem sentido o estado criar um ente para prestar um serviço que é de sua competência exclusiva e, ao mesmo tempo, tributá-lo pelo exercício dessa atividade. Essa tributação se mostra cabível naqueles casos em que o serviço público é atribuído a uma empresa privada, quando a sua prestação lhe é transferida pelo regime da concessão ou permissão de serviço público, na forma em que preconizada no artigo 175 da Constituição Federal. Temos, então, que o serviço público, quando colocado à disposição do cidadão por meio do setor privado, sob as regras do regime de concessão e permissão, são passíveis de tributação; já quando disponibilizado o serviço público ao cidadão por meio da empresa pública e sociedade de economia mista, a imunidade tributária lhe poderá ser estendida. Essa, no entanto, não poderá no caso da exploração de atividade econômica, sob o regime da livre iniciativa, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista.

A ideia acima foi apresentada pelo professor Ives Gandra da Silva Martins, no início da discussão sobre a extensão da imunidade tributária às empresas públicas e sociedades de economia mista, em especial para a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário<sup>12</sup>.

A criação para a prestação de serviços públicos é o pressuposto utilizado pelo legislador constituinte para que as autarquias e fundações públicas se beneficiem do não recolhimento de impostos, na dicotomia do artigo 150, §2º da Constituição Federal. Assim, se mostra correto, também, a extensão da imunidade tributária recíproca para o patrimônio, a renda e os serviços, vinculados à prestação dos serviços públicos para os quais a empresa pública ou sociedade de economia mista foram criadas.

E aqui é descabida a utilização do §3º do artigo 150 da Constituição, para afastar a incidência da imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isso porque a restrição somente atinge o ente estatal criado ou instituído para a exploração de atividade econômica, segundo entendimento da doutrina<sup>13</sup> e do Supremo Tribunal Federal.

<sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos Correios e Telégrafos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 74, nov., 2001, p. 60-62.

<sup>13</sup> AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, nº 70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.

Contudo, ainda que a prestação do serviço público seja a finalidade para a qual tenham sido criadas, o que se tem observado é que o reconhecimento da imunidade tributária recíproca não é automático para todas elas.

O que podemos observar nos julgados, principalmente naqueles proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, é que as empresas públicas e sociedades de economia mista, para que se beneficiem do não recolhimento de impostos, além de serem criadas para funcionarem como verdadeiros auxiliares do Estado na prestação de serviços públicos, devem atender a alguns requisitos e são eles que serão, agora, analisados no tópico a seguir.

### **3.2. Os Requisitos para o Reconhecimento da Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista Prestadoras de Serviços Públicos**

Nas duas últimas décadas, ao se tratar do assunto da imunidade tributária das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, o ponto de partida da grande maioria dos autores, senão todos eles, é o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099-5 interposto pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT em uma execução fiscal ajuizada pelo município de São Borja, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul<sup>14</sup>.

No referido processo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região afastou a incidência da imunidade recíproca para a ECT, sob o argumento de se tratar de uma empresa pública, e a Constituição Federal reconhecer tal benefício para as autarquias e fundações públicas, nos termos do artigo 150, §2º. Além disso, o §3º do mesmo dispositivo vedaria a extensão da imunidade para a ECT, tendo em vista que ela exploraria atividade econômica. Assim, estaria ela abrangida pelo regime do artigo 173, §2º da Constituição Federal.

Da exposição feita no relatório do Acórdão, vê-se que o recurso interposto pela ECT se baseava no fato de ser uma empresa pública criada para prestação de serviço público de competência exclusiva da União e, ainda, na recepção do artigo 12 do Decreto-Lei nº 509/69<sup>15</sup>, que reconhecia a imunidade tributária aos Correios, pela atual ordem constitucional. Já da leitura da fundamentação do

<sup>14</sup> RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004 PP-00062 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, nº 314, 2005, p. 286-297.

<sup>15</sup> Art. 12. A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais.

julgado proferido, da Relatoria do Ministro Carlos Velloso, nota-se a sedimentação do primeiro argumento para o reconhecimento da imunidade das empresas públicas, qual seja, o fato de ter sido criada para a prestação de um serviço público de competência exclusiva do ente que a instituiu, e não para a exploração de atividade econômica. No caso, a ECT é uma empresa pública, criada pela União, para a exploração de um serviço público que é de sua competência exclusiva, no caso, o serviço postal e de correio, nos termos do artigo 21, inciso X, da Constituição Federal.

Tem-se o reconhecimento da imunidade tributária recíproca para a ECT, uma empresa pública, pelo fato de ser prestadora de serviço público obrigatório e de competência exclusiva da União, e não no fato da benesse fiscal estar prevista na legislação ordinária, no caso o artigo 12 do Decreto-lei nº 506/69. Até mesmo porque, a imunidade, conforme exposto, linhas atrás, somente pode ser instituída no texto constitucional, ainda que para o seu reconhecimento seja necessário se valer da interpretação teleológica, como no presente caso, para as empresas públicas. A propósito, a imunidade foi reconhecida no julgado com base na natureza da atividade desenvolvida pela ECT e por ser ela uma empresa estatal que presta um serviço público por delegação da União.

Deve ser destacado, ainda, que o julgado reconheceu a incidência da imunidade recíproca para a ECT, mesmo ela exercendo a cobrança de preço ou tarifa do usuário. Do corpo da sua fundamentação, reproduzimos o seguinte trecho em que o assunto é tratado:

Dir-se-á que a Constituição Federal, no §3º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, a, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.

A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o §3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no §2º do mesmo art. 150.

Do julgado em questão, pode-se concluir também que, mesmo a empresa pública prestadora de serviço público, que realize a cobrança de preço ou tarifa do usuário, faz jus à imunidade. Isso porque a prestação do serviço público é de competência do ente político indicado na Constituição, e é prestado pela empresa pública por meio da delegação. Veja que aqui o serviço público é prestado pela empresa delegatária por exigência legal, nos termos da Constituição, não podendo ela

se recusar, mesmo que a sua execução esteja lhe trazendo prejuízos. Nesse caso, a contraprestação (preço ou tarifa) não é quantificada ou fixada pela empresa pública de forma livre para atender às suas necessidades, mas estabelecida pelo Poder Executivo. Tal fato apenas reforça a conclusão de que a vedação para o reconhecimento da imunidade tributária constante no §3º do artigo 150 da Constituição somente se aplica às empresas públicas e sociedades de economia mista que exploram atividade econômica. Como dito, é a natureza da atividade exercida pela empresa estatal – que no caso da ECT se trata de serviço público regido pelas normas do direito público – que irá fazer com que ela se beneficie da imunidade tributária recíproca, e não o fato de cobrar preço ou tarifa do usuário<sup>16</sup>.

Seguiram-se à prolação desse Acórdão, diversos outros, estendendo a benesse fiscal da imunidade tributária recíproca para outras empresas públicas, como no caso do julgamento proferido no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412-7<sup>17</sup>, oriundo do Estado da Bahia, em que o benefício da imunidade tributária foi reconhecido para a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO. Nesse julgado, nossa Corte Constitucional analisou se a Infraero deveria ou não recolher o ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por ela para o município de Salvador. A questão foi exposta da seguinte maneira no relatório do julgado:

Com efeito, a controvérsia jurídica suscitada na presente causa consiste em saber se se revela constitucionalmente lícito, ou não, ao município, fazer incidir o ISS sobre a atividade desempenhada pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, empresa pública federal, na execução de serviços de infraestrutura aeroportuária, notadamente em face do que dispõe o art. 21, XII, “c”, da Constituição da República, que outorga, à União Federal, nesse específico domínio, a exploração de tal atividade.

Cumprе enfatizar, por relevante, que a exploração dos serviços de infraestrutura aeroportuária poderá ser executada, diretamente, pela própria União Federal, ou, então, indiretamente, mediante utilização, por essa pessoa política, de instrumentos de descentralização administrativa.

Na realidade, a INFRAERO executa e presta serviço público, mediante outorga da União Federal, a quem foi constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, o encargo de “explorar (...) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária (...)” (CF, art. 21, XII, “c”).

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 714-715.

<sup>17</sup> RE 363412 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2007, DJe-177 DIVULG 18-09-2008 PUBLIC 19-09-2008 EMENT VOL-02333-03 PP-00611 RTJ VOL-00206-01 PP-00407.

O acórdão ainda destaca a importância de se estender a imunidade tributária para a Infraero, por se tratar de uma empresa estatal que presta um serviço que, constitucionalmente, é atribuído à União e, assim, sendo, por prestá-lo como uma *longa manus* dessa pessoa política deve usufruir a benesse, até mesmo como forma de se manter o postulado constitucional do sistema federativo.

Enfim, da leitura do julgado, percebe-se que os fundamentos que foram utilizados para o reconhecimento da imunidade tributária da ECT foram também utilizados para o reconhecimento desse benefício para a Infraero, afastando, assim, a cobrança de ISS pelo município de Salvador, em relação aos serviços prestados por essa empresa estatal.

Pouco antes da prolação da decisão acima, é de se destacar também o julgamento da Ação Cautelar nº 1.550-2<sup>18</sup>, oriunda do Estado de Rondônia, em que, basicamente, a imunidade tributária recíproca foi reconhecida, também, para as sociedades de economia mista que, a exemplo das empresas públicas, executam a prestação de serviços públicos, de exclusividade da pessoa política que a criou, no caso, o Estado de Rondônia, e o serviço, o fornecimento de água e tratamento de esgoto. No caso, a benesse fiscal foi estendida para a Companhia de Águas e Esgoto de Rondônia, sociedade de economia mista criada por aquela unidade da federação para a prestação do serviço público já mencionado.

Da leitura desse acórdão, nota-se que a discussão se estendeu mais em relação ao âmbito processual, para se saber se o Supremo Tribunal Federal, antes de instaurada sua jurisdição, poderia ou não conceder medida cautelar no caso de recurso extraordinário inadmitido na origem e tendo o agravo de instrumento interposto contra a decisão de inadmissão nem sequer sido remetido à corte, do que para a discussão da imunidade tributária e sua extensão para as empresas paraestatais. O que se destaca desse acórdão é que ele foi um dos pioneiros, senão o primeiro, a reconhecer que a sociedade de economia mista, criada para prestação de serviço público de competência do ente político que a instituiu a exemplo da empresa pública, faz jus à imunidade tributária recíproca. A esse respeito, remetemos à leitura do seguinte trecho, extraído do julgado em comento:

Conforme atestam os documentos juntados aos autos, a Companhia de Águas e Esgoto do Estado de Rondônia – CAERD é sociedade de economia mista prestadora de serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e, portanto, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, “a”, da Constituição.

<sup>18</sup> AC 1550, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 06/02/2007, DJe-018 DIVULG 17-05-2007 PUBLIC 18-05-2007 DJ 18-05-2007 PP-00103 EMENT VOL-02276-01 PP-00043 LEXSTF v. 29, nº 342, 2007, p. 7-23.

No mais, a decisão acabou-se valendo dos mesmos fundamentos do Recurso Extraordinário nº 407.099-5 – RS.

Recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.392 – PR<sup>19</sup>, o Supremo Tribunal Federal, em regime de Repercussão Geral, reconheceu que a imunidade tributária recíproca incide para a ECT, não apenas ao serviço público relacionado às atividades postais de monopólio da União, mas também todas as outras atividades desempenhadas por ela, já que os benefícios obtidos com o exercício delas são revertidos para a execução do serviço público delegado. A extensão da imunidade foi reconhecida por conta da peculiaridade dos serviços prestados pela ECT, bem como o seu alcance.

No voto vencedor, fundamentou o seu relator que o serviço da ECT, na grande maioria dos estados da Federação é deficitário e, ainda assim, está ela obrigada a prestar o serviço. Ou seja, ela não tem a opção de oferecê-lo apenas nos locais em que ela obtém resultados positivos. Assim, para cobrir esse déficit, ela busca outras formas de aferição de receitas para que essas, ao final, sejam aplicadas no serviço público, e na sua prestação naqueles locais em que há déficit. Por conta dessa sistemática, entenderam os ministros que deram provimento ao recurso que a imunidade deve incidir, também, em relação às atividades não ligadas à prestação do serviço postal, mas cujos resultados são investidos nele.

Desse julgado, deve ser destacado que a votação não foi unânime, aliás, o provimento do recurso extraordinário foi bem apertado (os Ministros Joaquim Barbosa, Luiz Fux, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Cezar Peluso negaram provimento; já os Ministros Ayres Britto, Gilmar Mendes, Celso de Mello, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber), estão entre aqueles que não reconheciam a imunidade. Destaca-se o voto dos Ministros Joaquim Barbosa e Luiz Fux, que indicavam que as atividades não ligadas à prestação do serviço postal seriam atividades econômicas em sentido estrito e, portanto, abrangidas pela ressalva do artigo 173, §1º, inciso II da Constituição. Para essas atividades econômicas, a ECT deve se submeter sim, na opinião dos votos divergentes, ao regime jurídico da iniciativa privada, não se justificando o benefício cruzado para ilidir a tributação dessas atividades, ditas econômicas e não atreladas à prestação do serviço postal.

Mais recentemente, foi proferida decisão monocrática, muito interessante, em que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar uma ação cível originária proposta pela CETESB – Companhia Ambiental do Estado de São Paulo<sup>20</sup>, acolheu parcialmente o pedido formulado por essa sociedade de economia mista para estender

<sup>19</sup> RE 601392, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-105 DIVULG 04-06-2013 PUBLIC 05-06-2013.

<sup>20</sup> ACO 2304, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 29/11/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-276 DIVULG 30/11/2017 PUBLIC 01/12/2017.

a ela a imunidade tributária recíproca em relação a impostos federais. Abrangia o pedido, ainda, a imunidade tributária em relação a tributos municipais e algumas contribuições de competência da União (CSLL, PASEP e COFINS). No primeiro caso, o pedido não foi acolhido, pois o relator da ação entendeu que a *competência originária do STF, com fundamento no art. 102, I, f, da CF/1988, não alcança as causas e conflitos com municípios*. Já em relação às contribuições, entendeu o nobre relator Ministro Roberto Barros que a *imunidade assegurada pelo art. 150, VI, a, da Constituição alcança apenas impostos, não abrangendo as contribuições sociais*. No mais, na fundamentação do julgado, destaca-se o reconhecimento da imunidade tributária para os impostos federais, pois trata-se a CETESB de uma sociedade de economia mista que presta um serviço público essencial por delegação, vinculado à saúde pública e ao meio ambiente. Destacou, também, a exclusividade, já que ela é a única que presta esse serviço no Estado de São Paulo.

Talvez, entre os julgados mais relevantes sobre o tema, não poderia passar despercebido o acórdão originado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472<sup>21</sup>, proveniente do estado de São Paulo, envolvendo a Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Nele, o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto, divergindo do voto do Ministro Marco Aurélio, que afastava o reconhecimento da imunidade tributária da Codesp para pagamento do IPTU de imóvel de propriedade da União, mas utilizado pela sociedade de economia mista, na prestação do serviço portuário, elegeu três requisitos, denominados por ele de “estágios” que, uma vez preenchidos pela empresa estatal, habilita-se ela a usufruir o benefício fiscal.

O ponto importante desse julgado é que ele estabeleceu, na jurisprudência do STF, os parâmetros que devem ser observados para que seja legítima a extensão da imunidade para as empresas públicas e sociedades de economia mista. Indicamos o primeiro deles:

- 1) A imunidade é subjetiva, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;

Da análise desse primeiro requisito, ou “estágio”, constata-se que o ministro relator do apelo extraordinário buscou restringir a imunidade àqueles bens e serviços que estão umbilicalmente ligados à prestação do serviço público, que é a

---

<sup>21</sup> RE 253472, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-04 PP-00803 RTJ VOL-00219-01 PP-00558.

finalidade da empresa estatal. Ficam de fora da imunização aqueles bens e serviços que são utilizados para finalidades paralelas e que tenham outros objetivos, diversos da prestação do serviço público. Podemos citar como exemplo o imóvel de uma empresa pública ou sociedade de economia mista que é locado por ela para uma academia de ginástica; a loja que pertence à empresa estatal e que é utilizada por ela para a venda de suvenires etc. No primeiro caso, é perfeitamente cabível a cobrança do IPTU referente ao imóvel, ainda que ele seja de propriedade da empresa estatal; já no segundo caso, é plausível a cobrança de ICMS sobre as mercadorias, ou ainda, do IR sobre o lucro obtido nas vendas dos suvenires.

O segundo “estágio” é previsto da seguinte forma no julgado:

2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou delegação, é de todo irrelevante.

Decorre desse “estágio” a assertiva de que as atividades econômicas não ligadas à prestação do serviço público e que sirvam para o aumento do capital ou do patrimônio da empresa estatal, devem ser tributadas, sob pena de se criar condição mais vantajosa para ela, em comparação à empresa privada que exerça a mesma atividade em regime de livre concorrência.

É de se destacar, também, que esse requisito, lido de forma isolada pode, para aquele leitor mais desatento, até gerar certa confusão, quando ele estabelece que o fato de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio pela empresa pública ou sociedade de economia mista, por concessão ou delegação, é irrelevante para o reconhecimento ou não da imunidade tributária. Nesse caso, quis o Ministro Relator esclarecer que o exercício da atividade por meio do monopólio, por si só, não significa que o ente estatal terá, automaticamente, reconhecida a imunidade. Ao contrário, esse reconhecimento poderia gerar concorrência desleal daquele ente estatal que tivesse a imunidade para a exploração de uma atividade econômica, ainda que em regime de monopólio.

Contudo, para muitos, ao fazer essa afirmação, teria o STF entendido que a imunidade tributária fora reconhecida, também, para o caso de atividades em que não há o monopólio estatal, o que não é correto de se dizer. Isso porque o julgamento que serviu como base para o raciocínio retro se refere a um caso em que a Petrobras pleiteava o reconhecimento da imunidade e teve negado o seu pleito. Nele, a Petrobras arguiu que detinha o monopólio no exercício de algumas atividades, mas a Corte Suprema, na Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, negou a sua pretensão, sob o argumento de que é irrelevante a circunstância de a atividade

desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal<sup>22</sup>, ou seja, o monopólio da atividade, por si só, não enseja o reconhecimento automático da imunidade.

Já o terceiro “estágio”, foi assim delineado pelo Ministro Joaquim Barbosa:

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja fator preponderante.

De acordo com este requisito, a desoneração da empresa pública ou sociedade de economia mista não pode ter como finalidade fazer com que estas empresas operem com lucro, ou ainda, sem resultado negativo. Estes fatores devem decorrer da excelência na sua gestão, e não de benefícios concedidos para que elas se sobreponham a outras empresas, da área privada. O não recolhimento de impostos, por decorrência da imunidade tributária, é concedida às essas empresas estatais levando-se em conta que são elas uma *longa manus* do Estado e, portanto, a tributação imposta por uma pessoa política de uma esfera não pode inibir a prestação do serviço público prestado por uma empresa pública ou sociedade de economia mista pertencente a uma outra pessoa política de esfera distinta. Como exemplo, a tributação por meio do ISS por um município não pode inibir a prestação do serviço público de uma sociedade de economia mista cujo capital social é majoritariamente público e pertencente a um estado da Federação, sob pena de quebra do pacto federativo e do princípio da isonomia que deve existir entre as pessoas políticas (União, estados, Distrito Federal e municípios).

Portanto, o STF reconhece ser possível a extensão da imunidade tributária recíproca, desde que presentes tais premissas ou “estágios”. A título de exemplo, destaca-se a decisão proferida pelo STF no julgamento da Ação Cível Originária nº 1460<sup>23</sup>, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, em que a imunidade tributária da sociedade de economia mista que presta serviço público de água e esgoto no Estado de Santa Catarina não foi reconhecida, pois, apesar de preencher o primeiro requisito, a prestação do serviço público, os outros dois restaram afastados já que na composição acionária da autora, em que pese a predominância do capital público pertencente ao Estado de Santa Catarina (61,25%), o restante pertencia a outras sociedades de economia mista, e uma pequena parte a empresas privadas, todas elas, inclusive as primeiras, possuíam a finalidade de lucro em seus estatutos

<sup>22</sup> RE 285716 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-04 PP-00892.

<sup>23</sup> ACO 1460 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015.

sociais. Assim, o reconhecimento da imunidade acabaria criando um benefício para entidades particulares que exploram atividade econômica, pertencentes ao quadro societário da autora da ação originária, no caso, a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN. Destacamos, neste sentido, o trecho final do julgado:

No entendimento firmado nesta corte, portanto – seguido pela decisão agravada – as empresas estatais, quando prestadoras de serviço público, permanecem destinatárias da imunidade tributária mesmo se detentoras de superávit, desde que destinável a suas finalidades essenciais. Não há que se confundir, todavia, essa hipótese com a de empresas estatais que distribuem seus lucros e resultados a terceiros, ainda que entes igualmente estatais, sobretudo quando também dotados de intuito lucrativo, como é o caso dos autos.

(...).

Sendo essa, portanto, a configuração da CASAN revelada pela apreciação individual do caso, a pretendida desoneração tributária da entidade – que, a despeito de prestar serviço público, desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, com possibilidade de risco ao equilíbrio concorrencial e à livre iniciativa, o que não se pode admitir, de acordo com os parâmetros, traçados no chamado “teste constitucional de três estágios”, no julgamento do RE nº 253.472/SP, sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional.

Nessa conformidade, descabida se torna a concessão de imunidade tributária à autora.

A conclusão do julgado acima pode ser comparada com o da Ação Cível Originária nº 2.730<sup>24</sup> em que a imunidade tributária foi reconhecida para outra sociedade de economia mista que presta serviço público de água e esgoto no Estado do Espírito Santo – Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN – onde, ao contrário do caso envolvendo a CASAN, a composição acionária é praticamente pública, sendo irrisória a participação de entes privados no quadro societário, além de não se verificar o intuito lucrativo.

Em síntese, verifica-se que a parte Agravada presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios com os municípios do Estado do Espírito Santo.

Constata-se, ainda, que a participação privada no quadro societário da autora é irrelevante, assim como não restou comprovado nos autos que a CESAN tenha como intuito primordial auferir lucro.

<sup>24</sup> ACO 2730 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 31-03-2017 PUBLIC 03-04-2017.

Por fim, não se observa risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois a parte autora atua em regime de monopólio natural e não concorre com outras entidades em sua área de atuação. Consta da inicial, a propósito, informação não refutada na contestação, referente à atuação exclusiva da CESAN em 52 dos 78 municípios do Estado do Espírito Santo.

Nesse caso, nem o argumento da cobrança de tarifa foi suficiente para afastar o reconhecimento da imunidade tributária.

Outro caso que denota que o Supremo Tribunal Federal, assim como os tribunais de justiça estaduais, ao julgarem os casos envolvendo as empresas públicas e sociedades de economia mista passaram a utilizar os “estágios” apontados pelo Ministro Joaquim Barbosa como requisitos para que a imunidade tributária recíproca fosse estendida para elas, é o do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 944.558<sup>25</sup>, oriundo do Estado de Minas Gerais. Nesse caso, o Município de Belo Horizonte interpôs agravo regimental contra decisão monocrática da Ministra Rosa Weber em que ela negou seguimento a Agravo de Despacho Denegatório em que se pretendia a análise de Recurso Extraordinário interposto contra Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais em que a imunidade tributária foi estendida à Companhia Brasileira de Trens Urbanos – CBTU para afastar a cobrança de IPTU, em execução fiscal, sobre os imóveis de titularidade da sociedade de economia mista.

Importante desse julgado é o fato de que a decisão atacada no Recurso Extraordinário do Município de Belo Horizonte, ou seja, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele estado, reconheceu a imunidade tributária da CBTU, porém, após verificar que se trata de sociedade de economia mista que presta serviço público delegado a ela pela União, em regime de monopólio, e, ainda, verificar a consecução dos três “estágios” definidos pelo Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472, acima reproduzidos.

Conforme exposto pelo Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, a imunidade tributária recíproca é uma das formas criadas pela Constituição Federal para se calibrar o princípio federativo, impedindo que a instituição de impostos se torne instrumento de pressão de um ente político sobre o outro, tornando esse dependente daquele ou vice-versa. Assim, ao se estender a imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, deve-se ter em mente que o ente político que está sendo impedido de tributar os bens, serviços ou patrimônio da empresa estatal está também abdicando de receitas que, grosso modo, seriam revertidas à consecução do bem comum.

<sup>25</sup> ARE 944558 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 09/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 19-09-2016 PUBLIC 20-09-2016.

Portanto, ao determinar que certa empresa pública ou sociedade de economia mista são imunes a determinado imposto, por serem elas prestadoras de serviço público, deve-se ter como principal foco o argumento de que se são, de fato, o serviço público que está sendo beneficiado pela imunidade, ou se essa não está sendo utilizada como subterfúgio para que a empresa pública ou sociedade de economia mista, sob o pretexto de prestá-lo, na realidade, explorar atividade econômica, ou ainda, visar ao lucro ou distribuí-lo aos integrantes de seus quadros societários, no caso da sociedade de economia mista.

Por fim, em que pese a existência de argumentos sólidos no reconhecimento da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de competência exclusiva do ente político que a criou ou instituiu, dado o número elevado de empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídos pelas mais diversas pessoas políticas que integram a Federação, não há como esse benefício fiscal, pelo menos em um primeiro momento, ser reconhecido de forma automática, sem o crivo ou análise do Poder Judiciário. Assim, é inevitável que a concessão da imunidade tributária recíproca para elas seja precedida de uma análise, caso a caso, e, nessa análise, importante que passem essas empresas estatais pelo teste dos requisitos ou “estágios” definidos pelo Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472 – SP.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As imunidades são limitações ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. Consiste em uma delimitação negativa da competência tributária que impede o ente tributante de exercer sua competência para instituir tributos sobre determinados fatos, pessoas ou bens.<sup>26</sup>

Nesse trabalho apresentamos uma análise da imunidade tributária recíproca, instituto de Direito Tributário de suma importância para a manutenção do Estado Democrático e do Princípio Federativo, bem como a possibilidade dessa benesse fiscal ser estendida para as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de competência exclusiva do ente político que a criou ou instituiu. Dado o regime jurídico a que são submetidas essas pessoas jurídicas – chamadas por muitos de empresas estatais – é forte o entendimento nos tribunais, baseado em diversos precedentes oriundos do Supremo Tribunal Federal, que elas podem usufruir desse benefício, e ter por afastada a obrigação de recolher impostos.

<sup>26</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 38.

De acordo com o Recurso Extraordinário nº 253.472 – SP, no voto do Ministro Joaquim Barbosa, foram definidos os requisitos ou “estágios” que devem ser superados pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, quando prestadoras de serviços públicos, para fazerem jus à imunidade tributária recíproca. Quais sejam: (i) a imunidade deve restringir-se à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado; (ii) não se tornar um benefício para atividades de exploração econômica, destinadas principalmente para aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares; e (iii) não deve ter como efeito colateral a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Portanto, a partir desse precedente, constata-se que para o reconhecimento da imunidade tributária recíproca, e até mesmo para que não se criem distorções e privilégios indevidos, sob o falso manto da prestação de serviços públicos, a Colenda Corte, em diversos outros casos, passou a exigir o cumprimento desses requisitos.

Em um primeiro momento, dada a normatização estabelecida na Constituição Federal, pareceria impossível reconhecer a imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, já que o legislador constituinte, além dos entes políticos, a reconheceu para as autarquias e fundações públicas (artigo 150, §2º) e a excluiu, expressamente, para o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. A regra, a propósito, possui grande importância, na proteção do mercado contra privilégios fiscais que possam acarretar a concorrência desleal.

Contudo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, relativizou a norma que trata da imunidade na Constituição Federal, e a estendeu para as empresas estatais, que exerçam atividade típica de estado; atuem sem a intenção de lucro; e, não ofereçam riscos para a livre concorrência.

Cumpridos esses estágios, ainda que o ente estatal atue sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, referida organização assemelha-se às autarquias e fundações públicas, fazendo jus à imunidade tributária recíproca.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

AVILA, Alexandre Rossato da Silva. Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31 ed., revisada, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32 ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos Correios e Telégrafos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, novembro de 2001.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.