

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC/SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO DA PUC-SP - COGEAE**

ROSEMILIA NOVAES AGRA SILVA MILITO

**A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS
ESTATAIS**

São Paulo

2017

ROSEMILIA NOVAES AGRA SILVA MILITO

**A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS
ESTATAIS**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Daniela Braghetta.

São Paulo

2017

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC/SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO DA PUC-SP - COGEAE**

TERMO DE APROVAÇÃO

**A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS EMPRESAS
ESTATAIS**

Por ter atendido aos critérios relacionados a esse tipo de estudo, o presente Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), requisito para a obtenção do grau no Curso de Especialização em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, foi recomendado e aprovado pela Orientadora abaixo assinada.

Rosemilia Novaes Agra Silva Milito
Orientanda

Daniela Braghetta
Orientadora

São Paulo
2017

RESUMO

Esta monografia apresenta um estudo sobre a extensão da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, às empresas estatais, quais sejam as Sociedades de Economia Mista e as Empresas Públicas. A imunidade tributária alcança as empresas estatais que prestam serviço público, no tocante aos impostos incidentes sobre seus patrimônios, rendas e serviços.

O foco principal deste trabalho visa demonstrar a intenção do aplicador da lei, principalmente do Supremo Tribunal Federal, em relativizar a intenção do legislador, com o intuito de garantir a imunidade recíproca para empresas estatais que executam atividades próprias de entes públicos.

Palavra-chave: Imunidade, Imunidade Tributária Recíproca, Constituição Federal, Empresa Pública, Sociedade de Economia Mista, Empresas Estatais, Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This monograph presents a study on the extension of reciprocal tax immunity, provided for in article 150, subsection VI, item "a", of the Federal Constitution of 1988, for state enterprises, namely mixed economy companies and public enterprises. Tax immunity reaches state-owned companies that provide public services, regarding taxes levied on their assets, revenues and services. The main focus of this work is to demonstrate the intent of the law enforcer, especially the Federal Supreme Court, to relativize the intention of the legislator, with the purpose of guaranteeing reciprocal immunity for state companies that perform activities of public entities.

Key words: Immunity, Reciprocal Tax Immunity, Federal Constitution, Public Company, Mixed Economy Society, State Companies, Supreme Federal Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	7
1.1 Hipóteses de imunidade tributária	7
1.2 A imunidade tributária recíproca	11
1.3 Breve classificação das imunidades tributárias.....	13
2. EMPRESAS ESTATAIS	15
2.1 Empresas Públicas.....	15
2.2 Sociedades de Economia Mista.....	16
2.3 Atividades desempenhas pelas Empresas Estatais.....	17
3. A IMUNIDADE RECÍPROCA NAS EMPRESAS ESTATAIS	21
3.1 A extensão da imunidade recíproca nas Empresas Públicas.....	21
3.2 A extensão da imunidade recíproca nas Sociedades de Economia Mista.....	24
CONCLUSÃO	30
REFERÊNCIAS	31

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo realizar uma análise sobre a aplicação da Imunidade Tributária Recíproca do Direito Tributário Brasileiro às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, denominadas simplesmente de Empresas Estatais.

Para isso, se faz necessário abordar a natureza jurídica destas entidades, as atividades que elas desempenham no serviço público, e por fim, elencar as razões pelas quais merecem tal imunidade, uma vez que a legislação constitucional não as mencionam em seu rol de extensões (Artigo 150, § 2º, CF).

A Imunidade Tributária Recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, sendo representada pela vedação da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal de instituírem tributos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Essa limitação constitucional ao poder de tributar impede que as pessoas jurídicas de direito público pertencentes à administração pública direta exerçam suas competências nas hipóteses expressamente especificadas no texto constitucional, de acordo com os direitos e princípios que com ela se pretende resguardar.

O presente trabalho, por fim, irá analisar algumas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a aplicação da Imunidade Tributária Recíproca às Empresas Estatais prestadoras de serviço público para, então, concluir as razões de estender à estas a Imunidade Tributária dos entes públicos da Federação Brasileira (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 Hipóteses de imunidade tributária

Antes de adentrar no universo das imunidades tributárias, é importante destacar sucintamente os conceitos de competência tributária e de poder de tributar, para então introduzir no tema que ensejou essa pesquisa.

Para conceituar a competência tributária, Regina Helena Costa (2014) leciona, em seu Curso de Direito Tributário:

Competência tributária é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência.

[...] A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal (COSTA, 2014, p. 39, 45).

A Constituição Federal é quem deve estabelecer quais os limites de cada ente político (União, Estados/ Distrito Federal e Municípios), com o intuito de organizar suas atuações e, ao mesmo tempo, evitar que haja conflitos entre eles. Portanto, é papel da Carta Magna disciplinar os limites do poder de tributar da atividade estatal.

O poder de tributar, para Luciano Amaro (2014), refere-se justamente ao poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.

A competência tributária, por fim, engloba um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da sua incidência.

As imunidades tributárias são justamente a tradução da limitação do poder de tributar. Elas definem e delimitam a competência de cada ente político, determinando o que pode ser tributado e como tributar. Estão elencadas na Constituição Federal, em sua maioria no rol das "Das Limitações ao Poder de Tributar", entre os artigos 150 e 152, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, visto que algumas imunidades são encontradas fora dos referidos artigos e até mesmo em outras leis, salienta Luciano Amaro.

Ainda, é papel da imunidade excluir pessoas, bens, serviços ou situações do poder de tributar para preservação de algum valor que o legislador considerou relevante, mesmo que haja capacidade contributiva para arcar com o pagamento do tributo.

O Professor Paulo de Barros Carvalho conceitua imunidade como sendo:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, 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 (CARVALHO, 2013, p. 370)

Regina Helena Costa, por seu turno, leciona que:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, 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 (COSTA, 2014, p. 69-70).

As imunidades tributárias carregam duas características predominantes, as quais Regina Helena Costa chama de dúplice natureza (formal e substancial), quais sejam, respectivamente: a) norma constitucional que demarca a hipótese de intributabilidade; e b) direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por elas favorecidas.

As hipóteses de imunidades tributárias constitucionais se encontram elencadas no artigo 150 da Lei Maior, precisamente no inciso VI e parágrafos que seguem, sendo elas:

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;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.(...)

§ 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.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (...) (BRASIL, 1988).

A primeira imunidade trazida no inciso VI, alínea *a*, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, diz respeito a imunidade recíproca, tema deste trabalho, sobre a qual falaremos no próximo tópico.

Contudo, sinteticamente, podemos entender que a imunidade recíproca trata-se de uma vedação aos entes políticos de instituir impostos entre si no que diz respeito ao seu patrimônio, renda e serviços.

O § 2º do art. 150 traz a extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, também no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

A alínea *b*, do artigo 150, da CF/1988, traz a previsão da imunidade sobre templos de qualquer culto. Neste caso, qualquer dos entes públicos, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, não pode instituir impostos sobre tais templos. Essa vedação, segundo o § 4º, do mesmo artigo, incide sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às instituições imunes.

Citando Aliomar Baleeiro, Regina Helena Costa traduz o alcance da imunidade aos templos:

Templo de qualquer culto é, no dizer de Aliomar Baleeiro, “o edifício e suas instalações ou pertenças adequadas àquele fim”; templo, assim, “compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função”. Ensina que o patrimônio das instituições religiosas abrange seus bens imóveis e móveis, desde que afetados a essas finalidades – vale dizer, o prédio onde se realiza o culto, o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis. A renda considerada imune é aquela que decorre da prática do culto religioso, compreendendo as doações dos fiéis (incluindo as espórtulas e os dízimos) bem como as consequentes de aplicações financeiras, pois estas visam à preservação do patrimônio da entidade (COSTA, 2014, p. 74).

Além do citado, a imunidade dos templos abarca os serviços religiosos de assistência aos pobres, prestados por tais instituições religiosas, mesmo que não sejam gratuitos e ainda que envolvam fornecimento de mercadorias.

Assim, Regina Helena Costa (2014) evidencia que, além do IPTU relativo ao imóvel onde o culto se realiza; do ISSQN concernente ao serviço religioso prestado; do IR sobre as esmolas, doações e rendimentos auferidos; do ITBI no momento da aquisição desses bens; e do IPVA referente aos veículos automotores usados nos serviços de culto, as instituições obtêm, inclusive, imunidade sobre o Imposto de Importação relativo aos bens destinados ao serviço religioso.

Por fim, no tocante a imunidade sobre templo de qualquer culto, as finalidades essenciais citadas no § 4º, do art. 150, compreende "prática do culto, a formação de religiosos, o exercício de atividades filantrópicas e a assistência moral e espiritual aos fiéis" (COSTA, 2014, p. 74). Ademais, as atividades que não tiverem cunho essencial não serão imunes.

Já a alínea *c*, do art. 150, da Constituição, prevê a existência de imunidade sobre o 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.

Neste caso, Luciano Amaro destaca que as únicas pessoas que devem atender aos requisitos da lei são as instituições de educação e de assistência social, citadas por último na alínea. Contudo, Regina Helena Costa acredita que todas as pessoas mencionadas devem atender os requisitos da legislação.

Entretanto, concordam ambos os autores citados que a lei que irá determinar tais requisitos de aplicação da imunidade às entidades citadas deve ser complementar, e não ordinária.

Tal afirmação pode ser facilmente compreendida, uma vez que a disciplina maior vem da Constituição Federal, e por isso a regulação da matéria cabe a lei complementar e, também, porque, por envolver a tributação de vários entes públicos, a lei complementar surge como norma geral, que visa uniformizar a matéria. Nesse caso, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 1966) regulou a questão em seu art. 14 e, posteriormente, a Lei Complementar n. 104/2001 fez alterações.

Como vimos, o inciso VI, do art. 150 da CF/1988 define, ainda, em sua alínea *d*, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel de imprensa. O objetivo de tal imunidade visa estimular a informação, promover a educação e a cultura, prestigiando a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento, preocupação similiar à que inspirou a alínea *e*, que preceitua a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no

Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser.

Com o advento de novas tecnologias, muita discussão surge em relação ao conceito de livro e ao alargamento da imunidade que lhe é conferida para outros artigos que transmitem conteúdo próprio de livros em outros formatos, como CDs, livros digitais, entre outros.

Ao tratar desse tema, Regina Helena Costa reflete da seguinte maneira:

Parte da doutrina sustenta que somente o livro feito de papel é imune a impostos, à vista da cláusula “e o papel destinado à sua impressão”, contida no art. 150, VI, d. Desse modo, estender-se a exoneração constitucional a outros meios de divulgação de ideias seria ampliar o querer constitucional, para abranger itens por ela não cogitados.

Devido a esse caráter objetivo, a imunidade que estamos examinando não alcança outros tributos que não os impostos que incidiriam sobre os objetos da tutela constitucional. Alargar-se o alcance da imunidade em tela é transformar seu caráter objetivo em subjetivo – de maior abrangência, como sabido (COSTA, 2014, p. 84).

Para concluir, a autora declara que considerando o espírito e a finalidade da norma, o que se deve tutelar na imunidade aplicada aos livros é a mídia escrita, ou seja, o conteúdo, independente de como seja ele apresentado, em forma de papel, de CD ou qualquer outra.

Outras imunidades relativas a impostos, taxas e contribuições são encontradas na Constituição Federal, em artigos diversos, as quais são chamadas de imunidades específicas. Destas não trataremos neste trabalho, sob pena de não contemplar com maior detalhes o tema proposto.

1.2 A imunidade tributária recíproca

A imunidade tributária recíproca está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *a*, da Constituição Federal da República. Trata-se da vedação ao poder de tributar os entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), no tocante ao seu patrimônio, a renda e os serviços.

Inicialmente, a imunidade recíproca das pessoas políticas decorre da eficácia dos princípios federativos, salvaguardados como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I), e da autonomia municipal (arts. 29 e 30). Também, considera-se que as pessoas políticas são iguais em relação a ausência de capacidade contributiva, porque seus recursos destinam-se à prestação

dos serviços públicos que lhes incumbem.

Luciano Amaro, ao detalhar o alcance do termo "patrimônio, renda e serviços", opina que a incidência de impostos indiretos, que não guardam relação direta com aquisição de renda ou prestação de serviços, não deve ser imunizada.

A imunidade recíproca objetiva a proteção do federalismo. O que se imuniza é o “patrimônio, a renda e os serviços” dos entes da federação, o que não impede a incidência de impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, mas repele a cobrança de tributos que atinjam o patrimônio dos entes políticos, ainda que não sejam “classificados” como “impostos sobre o patrimônio”. Já vimos, no capítulo sobre a classificação dos tributos, que essa rotulação (geralmente referida a imóveis) padece de vício, como sói acontecer com as classificações. Os impostos de transmissão de imóveis são usualmente classificados como impostos sobre o patrimônio, enquanto os de transmissão de bens móveis são geralmente batizados como impostos de circulação, o que não é lógico: num caso, trata-se de patrimônio imóvel, e no outro, de patrimônio móvel; em ambos, pois, pode-se falar em patrimônio que circula ou em circulação de bens patrimoniais. (AMARO, 2014, p. 117, grifo nosso)

Entretanto, Regina Helena Costa considera que a imunidade recíproca "abarca inclusive os chamados impostos indiretos, isto é, aqueles que comportam o fenômeno da repercussão econômica – IPI e ICMS –, porquanto o patrimônio desses entes, ainda que na qualidade de “contribuintes de fato”, deve ser preservado" (COSTA, 2014, p. 73).

Adiante, o § 2º do art. 150 explicita a extensão da imunidade recíproca às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Assim, entende-se que o que não estiver relacionado com essas finalidades essenciais não estará imune.

Por essa razão, a imunidade recíproca não se aplica “ao patrimônio, à 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, § 3º).

O mesmo dispositivo, em sua parte final, disciplina que a imunidade recíproca não exonera “o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”. Dessa forma, Luciano Amaro exemplifica:

[...] se o domínio do imóvel pertence, por exemplo, à União, que promete vender o bem a pessoa não imune, o imposto territorial e predial pode ser cobrado do promitente comprador, não obstante a propriedade ainda não lhe tenha sido transferida (AMARO, 2014, p. 117).

Entende-se, portanto, que a imunidade é atributo pessoal do promitente vendedor, nos

moldes do disposto na parte final do § 3º, e não do promitente comprador. Então, não se pode entender que ela se estende ao comprador, quando a sujeição passiva se reporte a este.

1.3 Breve classificação das imunidades tributárias

Elencaremos a seguir a classificação das imunidades tributárias utilizada por Regina Helena Costa, em seu Curso de Direito Tributário.

Segundo a autora, podemos classificar as imunidades quanto aos valores constitucionais ou quanto ao grau de sua amplitude e intensidade, denominando-as gerais (ou genéricas), específicas, tópicas ou especiais. Esta classificação servirá para delimitar o alcance das normas que preceituam algum tipo de imunidade.

Tais imunidades gerais são encontradas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal e abordam limitações às pessoas políticas, além de abarcar todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições.

As imunidades específicas, tópicas ou especiais, por seu turno, são limitadas a um tributo, podendo ser imposto, taxa ou contribuição, e representam algum valor mais específico ou especial. Normalmente são dirigidas a uma determinada pessoa política.

Utilizando-se de uma segunda classificação, Regina Helena Costa destaca a forma de previsão ou modo de incidência de uma norma imunizante. Nesta classificação, poderá ser determinada a extensão dos efeitos da regra constitucional. Aqui, as imunidades são divididas em subjetivas e objetivas.

As imunidades subjetivas, também chamadas de pessoais, recaem sobre as pessoas, ou seja, são outorgadas em razão da condição de determinados sujeitos. Assim, pouco importa a presença de patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (Art. 150, §§ 2º e 4º). Esses serão vistos apenas como elementos norteadores da subjetividade considerada.

As imunidades pessoais são outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que ela desempenha. É, portanto, atributo da personalidade jurídica de certos entes, como as pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

As imunidades objetivas ou reais, por seu turno, recaem sobre coisas, fatos, bens ou

situações, e apesar de beneficiar pessoas, não são concedidas em função delas. Podemos citar aqui a imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (Art. 150, VI, d).

Numa terceira categoria, temos a imunidade mista, que existe em razão da natureza jurídica de certas pessoas e relacionadas a determinados fatos, bens ou situações. É o caso da exoneração referente ao Imposto Territorial Rural – ITR para “pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel” (Art. 153, § 4º).

2. EMPRESAS ESTATAIS

2.1 Empresas Públicas

As Empresas Públicas são pessoas jurídicas de Direito Privado, integrantes da Administração Indireta, instituídas pelo Poder Público, mediante autorização de lei específica, sob qualquer forma jurídica e com capital exclusivamente público, para a exploração de atividades de natureza econômica ou execução de serviços públicos.

Neste sentido, Hely Lopes Meirelles assim define empresa pública:

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

A necessidade de lei específica para criação e definição do campo de atuação de uma Empresa Pública é tratada no artigo 37, inciso XIX, da Constituição Federal. O Poder Executivo poderá instituir a entidade através de decreto. Além disso, deverá providenciar o registro dos estatutos da entidade no registro competente, para de fato constituir a pessoa jurídica, visto que não basta a autorização legislativa para configurar a criação.

Quando se tratar de Empresa Pública da esfera Federal, a lei específica que autoriza a sua criação deve ser de iniciativa privativa do Presidente da República, nos termos do artigo 61, § 1º, II, *e*, da Constituição da República.

Da mesma forma, sua extinção se dará por ato do Poder Executivo, desde que haja lei autorizadora específica (também de iniciativa do Chefe do Poder Executivo), em respeito ao princípio da simetria jurídica.

Em contrapartida, quando ocorrer a criação ou extinção de uma Empresa Pública vinculada ao Poder Legislativo ou ao Poder Judiciário, a iniciativa da lei respectiva não será, evidentemente, do Chefe do Poder Executivo, mas sim do respectivo Poder a que esteja vinculada a entidade.

É objetivo das Empresas Públicas permitir ao Estado a exploração de atividades gerais de caráter econômico ou, até mesmo, prestações de serviços. Por essa razão, somente devem

ser criadas quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou quando houver relevante interesse coletivo.

As Empresas Públicas possuem natureza híbrida. Além de serem criadas como pessoas jurídicas de Direito Privado e atuar com a exploração de atividades econômicas propriamente ditas (de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços de natureza econômica), tais entidades, embora façam parte da Administração Pública no sentido formal, mais se assemelham às pessoas jurídicas privadas.

Apenas se submeterão às normas de Direito Público quando declaradamente a Constituição assim prever, ou quando houver disposição legal específica.

Assim, a doutrina majoritária elencou dois tipos de regime jurídico para as Empresas Públicas, a depender das atividades por elas desempenhadas.

Aquelas que se dedicam à exploração de atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, previsto no art. 173 da Constituição Federal. Já aquelas que se dedicam à prestação de serviços públicos sujeitam-se ao regime administrativo, próprio das entidades públicas, nos termos do art. 175 da Constituição Federal.

As primeiras, portanto, em decorrência do tipo de atividade que exercem, não poderão gozar dos benefícios fiscais não extensivos às empresas privadas (Art. 173, § 2º, CF), por isso, não gozarão da imunidade recíproca, como veremos adiante.

Ademais, são exemplos de Empresas Públicas, a Infraero, Dataprev, Caixa Econômica Federal e os Correios.

2.2 Sociedades de Economia Mista

Positivada no artigo 5º, inciso III, do Decreto-Lei n. 200/67, modificado pelo Decreto-Lei n. 900/69, Sociedade de Economia Mista conceitua-se como:

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

[...]

III- 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 (BRASIL, 1967).

As características das Sociedades de Economia Mista se assemelham às já mencionadas sobre as Empresas Públicas. O que difere, basicamente, uma da outra é a formação do capital social e suas formas jurídicas.

Assim, 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 de 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.

O Decreto-Lei n. 200/67 acrescenta ainda, no inciso III, § 1º, que quando a atividade desenvolvida pela Sociedade for submetida a regime de monopólio estatal, a maioria acionária caberá apenas à União, em caráter permanente.

Assim como as Empresas Públicas, sua criação é autorizada através de lei específica, cabendo a lei complementar definir as peculiaridades na forma de atuação (Art. 37, XIX, CF/88). Da mesma forma, deve ser criada para atender aos fins específicos da lei que a fundamentou.

Ressalta-se que nas Sociedades de Economia Mista é obrigada a participação do Estado na direção da empresa. Dessa forma, o Estado ganha legitimidade para definir os rumos da atividade específica que lhe foi conferida por meio de imposição legal.

Por último, quanto a competência jurisdicional, por força do artigo 109, inciso I, da Constituição Federal, as Empresas Públicas pertencentes à União terão suas demandas julgadas na Justiça Federal. Diferentemente, as demais Empresas Públicas (Estaduais, Distritais ou Municipais) e as Sociedades de Economia Mista estarão sob a égide da competência residual dos tribunais de justiça estaduais.

Ademais, são exemplos de Sociedade de Economia Mista, o Banco do Brasil, Banco do Nordeste, Eletrobrás e a Petrobrás.

2.3 Atividades desempenhadas pelas Empresas Estatais

As Empresas Públicas são: a) prestadoras ou exploradoras de serviços públicos; ou b) exploradoras de atividade econômica.

Encontramos no artigo 173, *caput*, da Constituição Federal de 1988, os possíveis casos de exploração da atividade econômica por parte do Estado, quais sejam os já citados motivos:

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

E continuando, estabelece o §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: I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; II - sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores (BRASIL, 1988).

A intervenção do Estado no cenário econômico pode se dar de forma direta ou indireta.

A intervenção direta se dá quando o Estado participa em igualdade de condições com a iniciativa privada (Art. 173, CF), ou seja, atua como agente protagonizador da atividade econômica, criando empresas públicas e atuando na economia mediante autorização legal e diante dos motivos de segurança nacional e relevante interesse coletivo. Ao atuar de forma empresarial participa do domínio econômico e se sujeita às regras de mercado sem privilégios, sob pena de promover concorrências desleais.

Na intervenção indireta, o Estado age como agente normativo e regulador da economia, fiscalizando, estimulando e planejando determinado setor da economia (Art. 174, CF).

Nas relações com as Empresas Estatais, a ação do Estado se dá de forma direta, tendo em vista as condições em que participa nessas atividades.

Diante disso surge o seguinte questionamento: se essas empresas atuam sob o interesse do Estado e com recursos dele, embora atuem como pessoas de direito privado (livre iniciativa), elas podem estar sujeitas a normas de direito público?

Pode-se concluir que sim, por serem agentes estatais e constituídas com recursos públicos, as Sociedades de Economia Mista e as Empresas Públicas estão sujeitas a um

conjunto de normas. Devem licitar (Art. 37, XXI, CF), realizar do concurso público (Art. 37, II, CF), devem ser fiscalizadas e controladas pelo Legislativo (Art. 49, X, CF) e pelos Tribunais de Contas (Art. 71, II e III, CF), e estão inseridas no âmbito da lei orçamentária anual (Art. 165, § 5º, CF), dentre outros. Tem, por isso, um regime jurídico especial que as diferencia das pessoas privadas comuns.

A maior parte das empresas estatais foi constituída, ou adquirida, pelo Poder Público, com a finalidade de prestar serviços públicos.

Serviço público é, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, citado por Regina Helena Costa:

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo (COSTA, 2014, p. 99).

De acordo com o artigo 175 da Constituição Federal, a prestação dos serviços públicos incumbe ao Poder Público, que deverá prestá-los diretamente ou mediante a outorga de concessão ou permissão. A prestação dos serviços públicos incumbirá à União, aos Estados e Distrito Federal ou aos Municípios de acordo com as divisões de competências previstas na Constituição Federal, em seus artigos 21 e seguintes.

Desta forma, fica a cargo do Poder Público desempenhar os serviços públicos que lhe forem designados diretamente, ou criar entidade em sua administração indireta sob seu controle para desempenhá-las, quanto, ainda, proceder à outorga de concessão ou permissão para que terceiros venham a realizar tais atividades.

Distinta, todavia, é a situação das Empresas Estatais prestadoras de serviços públicos controladas por um ente federativo que não é o competente para a prestação dos serviços prestados.

Além das empresas estatais prestadoras de serviços públicos (atividades econômicas em sentido amplo), há também aquelas empresas estatais constituídas com a finalidade de explorar atividades econômicas em sentido estrito, constitucionalmente reservada à iniciativa privada (Arts. 173 e 174, CF).

As atividades econômicas em sentido estrito são todas as atividades que tenham como

resultado a movimentação de riqueza, excepcionados os serviços públicos, realizadas preferencialmente pela iniciativa privada em regime de livre iniciativa e livre concorrência de acordo exclusivamente com os critérios considerados adequados pelos particulares para a satisfação de seus interesses, sob um regime de direito privado.

Nos termos do artigo 173 da Constituição Federal, a exploração de atividades econômicas em sentido estrito, somente poderá ser realizada pelo Estado nos casos previstos na Constituição Federal, quando necessária aos imperativos da segurança nacional, ou quando necessária para atender ao interesse público, sendo que nestes últimos dois casos, conforme previsto em lei, a Administração Pública, contrariamente ao que se verifica com relação à iniciativa privada, não se aplica o Princípio da Livre Iniciativa (§ 4º).

3. A IMUNIDADE RECÍPROCA NAS EMPRESAS ESTATAIS

3.1 A extensão da imunidade recíproca nas Empresas Públicas

A imunidade tributária recíproca, já tratada no Capítulo Primeiro deste trabalho, por força normativa constitucional é destinada aos entes políticos da Federação, que são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Contudo, determinadas Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista ingressam, há bastante tempo, com ações judiciais, pleiteando a extensão da imunidade para si, sob o fundamento de que o serviço público que exercem são de prestação obrigatória e exclusiva dos entes federativos, sem a finalidade de prestar atividade econômica.

A seguir faremos uma breve análise do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando defrontado com o tema “imunidade tributária recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista”, sem o objetivo de esgotar a questão.

De início, portanto, vejamos o julgamento do Recurso Extraordinário n. 407.099, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal:

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 (STF, RE 407099, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 06/08/2004).

Da mesma forma, o Tribunal Regional da 4ª Região já se posicionou no sentido de que a Infraero, por ser uma estatal, prestadora de serviço público, e em regime de monopólio, também tem o direito à imunidade tributária recíproca, como se vê pela decisão abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE FISCAL DA EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - INFRAERO. - O patrimônio, as rendas e os serviços da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária - INFRAERO são alcançados pela imunidade tributária recíproca estabelecida no art. 150, VI, "a", da CF/88, pois a estatal, embora tenha sido instituída sob a forma de empresa pública, não exerce atividade econômica, prestando serviço público típico em regime monopolizado (TRF

da 4ª Região, AC 200404010472817, Rel. Desembargador Federal João Surreaux Chagas, Segunda Turma, DJ 16/02/2005).

Mesmo já tendo se manifestado o STF, em 2004, sobre a extensão da imunidade recíproca aos serviços prestados pelos Correios, na decisão abaixo veremos o posicionamento do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que interpretou o § 2º, do artigo 173, da Constituição Federal, de forma literal, negando o direito dos Correios à imunidade. Vejamos:

CONSTITUCIONAL E PROCESSO CIVIL. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. BENEFÍCIO QUE NÃO ALCANÇA A ECT. ISS SOBRE O SERVIÇO POSTAL. NÃO INCIDÊNCIA. VEDAÇÃO DO EMPREGO DA ANALOGIA PARA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE INCIDÊNCIA NÃO PREVISTA EM LEI.

1. A imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a" e parágrafo 2º, da Constituição Federal, foi concedida à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou seja, entidades dotadas de poder tributante, com extensão às autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público. Assim, embora a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos preste serviço público decorrente de monopólio estatal, tal benefício não a alcança, por se tratar de empresa pública.

2. Contudo, para que haja fato gerador do ISS, faz-se necessário que o serviço prestado esteja tipificado na legislação tributária municipal, sendo vedado o emprego da analogia para se aferir fato gerador de tributo.

3. Se o serviço postal - atividade-fim da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - não se encontra listado no rol dos serviços tributados pelo ISS, não pode subsistir a execução que tem como origem a autuação por ausência de pagamento do ISS e pelo descumprimento de obrigação acessória relacionada ao referido tributo. Precedentes deste TRF da 1ª Região.

4. Apelação e remessa oficial tida por interposta desprovidas." (TRF da 1ª Região, AC 1997.01.00.042112-8, Rel. Juiz Federal Wilson Alves de Souza, Terceira Turma Suplementar, DJ 02/06/2005).

Contudo, reconhecida a repercussão geral do caso pelo Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, o Plenário da Casa concluiu em fevereiro de 2013, no Recurso Extraordinário 601392, pelo reconhecimento da imunidade recíproca, nos termos do artigo 150, VI, *a*, da Constituição Federal, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), no tocante ao recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) nas atividades exercidas pela empresa que não tenham características de serviços postais.

Neste recurso, a empresa pública questionava decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que reconheceu o direito de a Prefeitura de Curitiba (PR) tributar os Correios com o ISS nos serviços elencados no item 95 da Lista anexa do Decreto-Lei 56/87. Esses serviços abrangem cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos pagos, manutenção

de títulos vencidos, fornecimento de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento.

Conforme argumento dos Correios, a decisão do TRF-4 contrariou o artigo 21, inciso X, da Constituição Federal, segundo o qual compete à União manter o serviço postal e o correio aéreo nacional. Sustentou ainda que o STF deveria reconhecer a “imunidade completa” de suas atividades, pois todos os seus rendimentos estão condicionados à prestação de serviço público.

E, eis a decisão do STF sobre esta Estatal:

Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3. Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido (STF, RE 601392, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 01/03/2013)

No mesmo sentido, surge o Recurso Extraordinário n. 773992, no qual recorre o Município de Salvador/BA contra o Correios.

Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Tributário. IPTU. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da CF). 1. Perfilhando a cisão estabelecida entre prestadoras de serviço público e exploradoras de atividade econômica, a Corte sempre concebeu a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos como uma empresa prestadora de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. 2. A imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição, alcança o IPTU que incidiria sobre os imóveis de propriedade da ECT e por ela utilizados. 3. Não se pode estabelecer, a priori, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica. 4. Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca, por exemplo, de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não se pode sacrificar a imunidade tributária do patrimônio da empresa pública, sob pena de se frustrar a integração nacional. 5. As presunções sobre o enquadramento originariamente conferido devem militar a favor do contribuinte. Caso já lhe tenha sido deferido o status de imune, o afastamento dessa imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela Administração Tributária. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento (STF, RE 773992, Relator: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJ 15/10/2014).

Em julgado ainda mais recente (ACO 811, de 09/12/2016), a Ministra Rosa Weber reconhece a imunidade recíproca dos Correios em todas as suas atividades, inclusive o serviço postal e o correio aéreo nacional (Art. 21, X, da CF/88), declarando ainda que a imunidade

subsiste também em relação aos serviços não exclusivos, dispensados em regime concorrencial, os quais se prestam, via subsídio cruzado, ao financiamento do serviço postal deficitário.

Resta claro que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, Corte maior do nosso país, é pela extensão da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, *a*, da Constituição da República, às Empresas Públicas prestadoras de serviços de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, ainda que algumas de suas atividades sejam afetadas indiretamente pela atividade econômica.

Subtende-se, por fim, que quando comprovada a prática de atividade econômica pela Empresa Pública, seja os Correios, citado nos julgados acima, ou qualquer outra Estatal, a imunidade, mesmo se já concedida, deve ser revogada, uma vez que deixa a Empresa de perfazer o sentido de serviço público essencial, obrigatório e exclusivo do Estado.

3.2 A extensão da imunidade recíproca nas Sociedades de Economia Mista

A questão da extensão da imunidade recíproca nas Sociedades de Economia Mista acompanha o mesmo entendimento da extensão da norma constitucional imunizante às Empresas Públicas citadas no item anterior.

As decisões judiciais que veremos, basicamente, fundamentam da mesma forma como as já demonstradas acima, em relação a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT.

No caso a seguir, a Companhia de Águas e Esgotos da Paraíba provocou o Município de João Pessoa a fim de obter a imunidade reconhecida em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Neste caso o Município já havia autuado a Estatal.

A sentença *a quo* negou o direito da CAGEPA, mas a decisão foi reformulada pela Ministra Cármen Lúcia, no Recurso Extraordinário 629582, de 11/11/2010, sobre o qual segue trecho:

Trata-se de Mandado de Segurança ajuizado pela CAGEPA - Companhia de Águas e Esgotos da Paraíba em face do Município de João Pessoa, que se insurge contra auto de infração no qual a empresa não recolhera ISSQN nos meses de Janeiro de 99 a Julho de 2003. A matéria, devolvida em sede do Recurso de Apelação, gravita em torno da possibilidade ou não da Sociedade de Economia Mista — natureza jurídica da impetrante — ser considerada para a proteção da imunidade tributária prevista no art. 150, VI da Constituição Federal. A sentença a quo foi no sentido de denegar a

segurança por entender que não é aplicável a mencionada regra da imunidade tributária à CAGEPA, visto que esta exerceria atividade econômica, marcada pela contraprestação dos usuários por meio de preços ou tarifas. Tal proteção só valeria para os entes da Administração Direta e estendendo às autarquias e fundações públicas.

Entendo que a r. Sentença merece ser reformada. Sabe-se que um extenso rol de atribuições originariamente cometidos à Administração Direta pode ser por esta conferido, o que se denomina 'descentralização administrativa', para maior eficácia na prestação dos serviços públicos. Neste raciocínio, várias atribuições podem ser conferidas às entidades consideradas como da Administração Indireta, que são as Autarquias, Fundações e Sociedades de Economia Mista.

(...)

Assim, em diversos dispositivos Constitucionais, exemplo do artigos 22, XXVII, 37, XVII, 37, XIX, 71, II, 173, §§ 1º e 2º, é possível vislumbrar a possibilidade de instituição de sociedades de economia mista como entes de descentralização das atividades da Administração Pública.

Portanto, apesar de a Sociedade de Economia Mista ter natureza de pessoa jurídica de direito privado, é constituída por capital público e privado, por isso que é denominada como mista. A parte do capital público deve ser maior, devendo a maioria das ações estar sob o controle do Poder Público. Desta forma, apesar da natureza privada (art.173, § 1º, II,CF), estão sob o influxo das normas de direito público, como por exemplo, devem sujeitar-se à lei de licitações e são fiscalizadas pelos tribunais de contas (art. 173, § 1º, III e art. 71, II, CF).

É sob este prisma que deve ser enfrentada a questão da imunidade tributária, uma vez que trata-se de fazer a interpretação teleológica da norma constitucional ou seja, tendo em vista os objetivos que o Estado almeja ao conceder tais privilégios fiscais. Assim dispõe o art. 150,VI, CF (...).

Entendo que o fato de a sociedade de economia mista sujeitar-se às regras de direito privado e o fato de poder esse tipo de sociedade eventualmente explorar atividade econômica não lhe retiram a condição para o exercício de atividades atinentes ao poder de polícia administrativa, poder prestar serviços públicos e executar obras públicas e por essa razão, não podem ser tidas como simples exploradoras de atividade econômicas.

Quando a Constituição repele a tributação entre esferas de governo distintas, por meio do art. 150, traz a chamada imunidade recíproca cujo objetivo é o respeito ao princípio federalista que determina autonomia e cooperação entre os entes. Entendo que tal proteção deve sim ser estendida, além das autarquias, às empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que estas prestem serviços públicos, este serviço seja de prestação originalmente obrigatória e exclusiva do Estado, e ainda, em caráter de monopólio. É bem distinto do caso em que, através de uma sociedade de economia mista, o Ente estivesse explorando, diretamente atividade econômica em concorrência com a iniciativa privada, ferindo o princípio constitucional da ampla concorrência (...) (STF, RE 629582, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 11/11/2010 - grifos do autor).

A Ministra Cármen Lúcia, ao julgar a questão favorável ao gozo da imunidade recíproca à Sociedade de Economia Mista que ora julgava, fundamenta sua decisão tomando como exemplo os seguintes julgados:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. 2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). 3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento” (STF, RE 399.307-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Dj 30/04/2010 – grifo nosso).

INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária

recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Consequente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOCTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos (STF, RE 363.412-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 19/09/2008 - grifos do autor).

Ainda, em caso praticamente análogo, se pronunciou neste mesmo sentido o Ministro Gilmar Mendes, quando reconheceu a imunidade tributária da Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia – CAERD, *in verbis*:

O Tribunal concedeu medida cautelar em ação cautelar ajuizada pela Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia - CAERD para suspender os efeitos de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do referido Estado-membro em apelação, até julgamento de agravo de instrumento interposto contra decisão que não admitira recurso extraordinário da empresa no qual pretende seja reconhecido seu direito à imunidade recíproca incidente sobre o fato gerador do IPTU (CE art. 150, VI, a). Entendeu-se que, em situações excepcionais, nas quais são patentes a 4111 plausibilidade jurídica do pedido — decorrente do fato de a decisão recorrida contrariar jurisprudência ou súmula do STF — e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação — consubstanciado pela execução do acórdão recorrido —, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar mesmo que o recurso extraordinário tenha sido objeto de juízo negativo de admissibilidade e o agravo de instrumento interposto contra essa decisão ainda não se encontre sob a jurisdição do STF. Considerou-se que, no caso, o acórdão objeto do recurso extraordinário parece afrontar jurisprudência da Corte firmada no julgamento do RE 407099/RS (DJU de 6.8.2004), tendo em conta que a CAERD é sociedade de economia mista prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico, portanto, abrangida pela aludida imunidade tributária. Além disso, ressaltou-se ser manifesta a urgência da pretensão cautelar, porquanto, com a execução do acórdão recorrido, a companhia será obrigada a pagar os débitos tributários em discussão, gerando a inscrição em dívida ativa e as conseqüências oriundas desse fato' (STF, AC 1550 MC/RO, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 06/02/2007 - grifos do autor).

A jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a imunidade

tributária prevista na alínea *a*, do artigo 150, VI, da Constituição Federal alcança as Sociedades de Economia Mista prestadoras de serviço público essencial, sem caráter concorrencial, é evidenciada com mais alguns julgados que seguem:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CBTU – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA INCUMBIDA DE EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO – MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, “d”) – POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO – OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA – CBTU COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO – CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA GOVERNAMENTAL, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, “a”) – O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CBTU, EM FACE DO IPTU, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL – DOCTRINA – JURISPRUDÊNCIA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – SUCUMBÊNCIA RECURSAL (CPC/15, ART. 85, § 11) – NÃO DECRETAÇÃO, NO CASO, ANTE A AUSÊNCIA DE “TRABALHO ADICIONAL” POR PARTE DO VENCEDOR DA DEMANDA (CONTRARRAZÕES RECURSAIS DEDUZIDAS DE MODO GENÉRICO SEM QUALQUER RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA COM A MATÉRIA DEBATIDA NOS AUTOS) – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO (STF, RE 966050 AgR, Relator: Min. Celso De Mello, Segunda Turma, DJ 02/12/2016).

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

condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento (STF, RE 253472, Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 25/08/2010).

As diversas as decisões elencadas demonstram que a imunidade tributária recíproca deve ser estendida para além das autarquias, de modo a englobar também as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, desde que estas prestem serviços públicos, e que estes serviços seja de prestação originalmente obrigatória e exclusiva do Estado, e ainda, em caráter de monopólio.

CONCLUSÃO

O presente trabalho objetivou verificar se a imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *a*, da Constituição Federal da República, a qual veda a instituição de impostos entre si pelos entes políticos, relativo a seus patrimônios, rendas e serviços, é extensiva às Empresas Estatais: Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Além de tratar das imunidades tributárias, quais as suas hipóteses constitucionais, quais os critérios necessários para sua utilização e quais as pessoas que dela se beneficiam, trouxemos, em breves descrições, as características das Empresas Estatais e o que as diferenciam.

No primeiro capítulo do desenvolvimento buscamos trabalhar as noções de imunidade tributária e a forma que esta deve ser aplicada em nosso ordenamento, utilizando como fundamento primordial o art. 150, VI, da Constituição Federal.

Destacamos a imunidade tributária recíproca, por ser o tema principal que fundamentou a presente conclusão.

Definidos os detalhes da imunidade tributária recíproca, passamos a trabalhar as características das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, destacando quais as suas diferenças, que são, sinteticamente, a formação do capital social e suas formas jurídicas, e quais as atividades por elas desempenhadas.

No terceiro e último capítulo, buscamos, de forma limitada, entender o atual posicionamento da jurisprudência, dando destaque aos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à extensão da imunidade recíproca às Empresas Estatais.

Concluimos, portanto, que a imunidade tributária recíproca é aplicável às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência).

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 200, de 25 de Fevereiro de 1967*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 15 fev. 2017.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARET, Florence. *O Supremo e a Imunidade Recíproca: Como o STF tem se posicionado na interpretação das regras constitucionais que disciplinam a Imunidade Recíproca?* Revista da Faculdade de Direito, n. 1, primeiro semestre de 2014. Disponível em: <<https://www.usjt.br/revistadireito/numero-1/10-florence-haret.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2017.

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