

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
CURSO DE DIREITO

ADALBERTO DALL’OGLIO JUNIOR

**O RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE RECÍPROCA À ENTIDADE
HOSPITALAR SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA**

FLORIANÓPOLIS

2013

ADALBERTO DALL’OGLIO JUNIOR

**O RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE RECÍPROCA À ENTIDADE
HOSPITALAR SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado junto ao curso de graduação em
Direito da Universidade Federal de Santa
Catarina – UFSC, na área de Direito
Constitucional, Tributário e Administrativo.

Orientador: Professor Dr. Ubaldo Cesar
Balthazar.

FLORIANÓPOLIS


2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

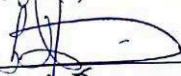
TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**O reconhecimento de imunidade recíproca à entidade hospitalar sociedade de economia mista**", elaborada pelo(a) acadêmico(a) **Adalberto Dall'Oglio Junior**, defendida em **02/07/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,5 (nove e meio), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.


Florianópolis, 2 de Julho de 2013.



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor(a) Orientador(a)



Joacir Devergnani
Membro de Banca



Orlando Celso da Silva Neto
Membro de Banca

AGRADECIMENTOS

A Deus.

A meus pais, Adalberto Dall'Oglio e Lourdes Costenaro Dall'Oglio, pelo exemplo de vida e incessante incentivo aos estudos.

A minha irmã, Ana Claudia Dall'Oglio, por ser minha referência.

A meus amigos e, em especial, à Alexandrina Gomes de Oliveira, pela convivência.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelos distintos ensinamentos, amizade, atenção, dedicação e tempo empregados na condução deste trabalho.

“Não sou obrigado a vencer, mas tenho o dever de ser verdadeiro. Não sou obrigado a ter sucesso, mas tenho o dever de corresponder à luz que tenho”.

Abraham Lincoln

RESUMO

A imunidade tributária, conforme apregoa o próprio texto constitucional, é uma limitação do poder de tributar. Por seu intermédio, o legislador constituinte registrou interesses sociais dignos de resguardo, a exemplo da igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federado, que justifica a chamada imunidade tributária recíproca. O referido instituto jurídico contempla expressamente as entidades da Administração Pública Direta, com fulcro no art. 150, VI, a, CF, estendido pelo § 2º do mesmo artigo também às autarquias e fundações públicas, que integram a chamada Administração Pública Indireta. Não figuram na Constituição, portanto, as empresas públicas e sociedades de economia mista. Aventa-se que tais entidades estariam excluídas do benefício por possuírem natureza de direito privado e, assim sendo, estariam sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias, conforme regra do art. 173, § 1º, II, CF. Aliás, não se pode conferir privilégio fiscal a empresas públicas e sociedades de economia mista que não sejam dados às empresas do setor privado. Preza-se o equilíbrio concorrencial. Todavia, nem todas as empresas públicas e sociedades de economia mista são iguais. Há que se distinguir entre as que prestam serviços públicos, regidas pelo art. 175, CF, das que exploram atividade econômica, submetidas à disciplina do art. 173, CF. Serviços públicos estão majoritariamente arrolados nos arts. 21 a 25, 30 e 32, § 1º, todos da CF. Entidades que prestam serviços públicos atendem a interesse público, cuja titularidade pertence ao Estado, que apenas delega o exercício dos mesmos a empresas que servem de mero instrumento estatal. Desse modo, se a delegação é de serviço público e dá-se através de lei; se o serviço é prestado em nome do ente delegante e sem intuito lucrativo, em prol da coletividade; se acionistas particulares jamais apropriarem-se dos resultados da empresa, de maneira que este seja revertido na ampliação e melhoria dos serviços públicos prestados e/ou entregas à pessoa política delegante; qualquer entidade da Administração Pública Indireta, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, fazem jus à imunidade tributária recíproca. O nomen iuris dado à empresa estatal é irrelevante. O que prevalece é o regime jurídico ao qual estão submetidas. Empresa delegatária de serviço público é, juridicamente, Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos de Administração Pública. Especificamente, no caso de entidades hospitalares sociedades de economia mista do Recurso Extraordinário nº 580.264/RS, ficou consignado que os serviços de saúde, embora admitam atuação privada, são considerados públicos, quando prestados pelo Estado, além de primários e essenciais. Os hospitais devem ser, no mínimo, controlados pela União e não possuir intuito lucrativo. Como há recomendação para aplicação do precedente apenas a casos idênticos, registre-se que os hospitais devem atuar exclusivamente pelo SUS e por ele serem remunerados.

Palavras-chave: imunidade; recíproca; Administração Indireta; sociedades de economia mista; empresas públicas; entidades hospitalares; serviço público; atividade econômica.

LISTA DE ABREVIATURAS

ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar

AgR – Agravo Regimental

CAA – Caixa de Assistência dos Advogados

CAERD – Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia

CF – Constituição Federal

CODESP – Companhia Docas do Estado de São Paulo

COPEL – Companhia Paranaense de Energia

CREA – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia

CTN – Código Tributário Nacional

ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

FGV – Fundação Getúlio Vargas

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INFRAERO – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

RE – Recurso Extraordinário

RN – Reexame Necessário

SA – Sociedade Anônima

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUS – Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA NA ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
1.1 NOÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	13
1.1.1 Noção de administração pública	13
1.1.2 Características da administração pública	17
1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA	19
1.2.1 Administração Pública Direta	19
1.2.2 Administração Pública Indireta	20
1.2.2.1 Autarquias.....	24
1.2.2.2 Fundações Públicas.....	25
1.2.2.3 Empresas públicas	27
1.3 A SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA	28
2 ASPECTOS INERENTES À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA	33
2.1 CONCEITO E ABRANGÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	33
2.1.1 Conceito de imunidade	33
2.1.2 Abrangência da imunidade tributária	37
2.1.3 Imunidade recíproca x imunidade subjetiva	39
2.2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	40
2.2.1 Interpretação extensiva	46
2.2.2 Analogia	49
2.3 ASPECTOS DELIMITADORES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA	51

2.3.1 Uma distinção preliminar: imunidade e isenção.....	51
2.3.2 A imunidade tributária recíproca.....	52
3 O ATUAL ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA	58
3.1 PRECEDENTES RELEVANTES.....	58
3.1.1 O caso ECT	58
3.1.2 O caso INFRAERO	61
3.1.3 O caso CAERD.....	64
3.1.4 Os casos CAAMG e COPEL.....	65
3.2 A SINGULAR SITUAÇÃO DAS ENTIDADES HOSPITALARES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 580.264/RS	67
3.2.1 O recurso extraordinário nº 580.264/RS.....	67
3.2.2 Posicionamentos doutrinários específicos	73
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	79
REFERÊNCIAS	85

INTRODUÇÃO

A imunidade tributária, instituto jurídico que retira competência legiferante dos entes federativos na imposição de tributos, situa-se, topograficamente, na Seção II do Título VI, da Constituição Federal (CF), que trata das limitações do poder de tributar. Por razões meritórias, o legislador constituinte julgou digno de preservação uma série de interesses sociais, tais quais o resguardo do equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, de expressão, a expansão da cultura e o desenvolvimento.

Nesse mister, a Carta Magna consagra a imunidade tributária recíproca, cujo conteúdo encontra fulcro na igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federado e objetiva poupar a coisa pública de moléstia causada pela tributação. Veda-se, expressamente, que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

O Estado possui poderes harmônicos e independentes entre si, quais sejam, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Com o intuito de cumprir sua função pública, goza de prerrogativas estatais que contribuem para a persecução do interesse público. Nesse trilhar, existem possui órgãos constitucionais e administrativos. Os primeiros representam o próprio governo, a quem cabe exercer o poder político. Os órgãos administrativos têm natureza administrativa.

Assim sendo, os órgãos de governo formulam, expressam e realizam a vontade do Estado. A Administração Pública, nessa senda, subdivide-se em Direta e Indireta. A Administração Pública Direta é composta de pessoas jurídicas políticas. A Administração Pública Indireta, por sua vez, tem lugar quando se é necessária a execução indireta da atividade administrativa, oportunidade em que se transfere tais atividades a pessoas de direito público ou privado.

Dito isso, ainda não se sabe o efetivo alcance da norma imunizante, ou seja, se ela atinge as entidades da Administração Pública Direta, somente, ou se inclui também as entidades da Administração Pública Indireta. O art. 150, § 2º, CF, parece responder ao questionamento ao mencionar que a imunidade tributária recíproca é extensiva às autarquias e

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.

Nessa esteira, as empresas públicas e sociedades de economia mista, integrantes da Administração Pública Indireta, não estariam abrangidas pela norma constitucional discutida. A leitura apressada da Constituição Federal até mesmo reforça esse entendimento, ao dispor, em seu art. 173, § 1º, II, CF, que empresa pública ou sociedades de economia mista terão estatuto jurídico veiculado por lei, estando sujeitas ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários. Acrescenta, no § 2º do mesmo artigo, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Como se pode notar, as regras constitucionais parecem negar reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresas estatais – empresas públicas ou sociedades de economia mista. Entrementes, deve-se levar em consideração a construção doutrinária e jurisprudencial que tem sido feita acerca da matéria, antes de se chegar a qualquer conclusão. Este é o objetivo do presente estudo.

Calorosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais têm sido travadas acerca do tema. Desse modo, pretende-se aprofundar as análises que têm sido feitas, especialmente quanto a entidades hospitalares sociedades de economia mista.

Para tanto, visa-se delinear o posicionamento e características das sociedades de economia mista na Administração Pública; perquirir-se quanto ao conceito e abrangências da imunidade recíproca, incluindo técnicas de integração e interpretação, como a analogia e a interpretação extensiva; e, ao final, estabelecer o atual entendimento doutrinário e jurisprudencial no que pertine ao reconhecimento de imunidade intergovernamental recíproca a sociedades de economia mista, contrapondo diversas ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou sobre o assunto, suas nuances e evoluções, assim como o eventual respaldo doutrinário às decisões da Suprema Corte.

1 A SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA NA ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A fim de se consolidar a correta localização da sociedade de economia mista na estrutura orgânica da Administração Pública, este capítulo aprofunda os estudos acerca das características da Administração Pública, bem como seus componentes.

1.1 NOÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública é responsável por exercer as atividades administrativas necessárias para a consecução da vontade estatal, seja por meio de unidades interiores – seus órgãos – ou pessoas jurídicas por ela criadas para auxiliar a perseguição e alcance de suas finalidades.

1.1.1 Noção de administração pública

O termo “administrar” possui dupla acepção. Quer significar, num primeiro momento, atividades superiores, holísticas, que ensejam planejamento, direção, comando. Além disso, seu conteúdo se resume a atividades subordinadas, de execução¹.

O espírito daquele que administra é desigual do espírito daquele que é proprietário. As palavras de ordem regentes da administração são dever e finalidade. A propriedade, por seu turno, depende unicamente da vontade.

A percepção de administração, tanto no âmbito do direito privado quanto no âmbito do direito público, é tida alheia à possibilidade de alienação dos bens administrados.

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p., 49.

Os atos da administração ficam limitados à guarda, conservação e percepção dos frutos. Isso porque atua sobre o administrador uma vontade externa, impondo-lhe seu querer.

Vale dizer, “toda atividade da administração deve ser útil ao interesse que o administrador deve satisfazer”². Ao aproximar o conceito para a Administração Pública, tem-se que a lei determina a finalidade a ser perseguida pelo administrador.

A doutrina majoritária costuma conferir dois sentidos à expressão Administração Pública: subjetivo e objetivo. O sentido subjetivo tem como sinônimo as expressões formal ou orgânico, e seu conteúdo demonstra as pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos encarregados de atribuições junto à atividade estatal, mais especificamente, a função administrativa³.

O sentido objetivo, por seu turno, pode ser refletido pelos termos material ou funcional. Diz respeito à natureza própria da atividade exercida pelos entes da Administração Pública.

A explanação é de Di Pietro:

Basicamente, são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão **Administração Pública**:

- a) sentido **subjetivo, formal** ou **orgânico**, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende **pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos** incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido **objetivo, material** ou **funcional**, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração Pública é a própria **função administrativa** que incumbe, **predominantemente**, ao Poder Executivo.⁴

Dito isso, deve-se consignar a diferença entre Administração Pública (em seu sentido estrito) e Governo. Não são sinônimos. O art. 2º, Constituição Federal (CF), explicita: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”⁵. É de se notar, a partir da leitura do dispositivo, que o Estado possui poder, tido como poder político ou poder estatal. Tal poder é de suma importância para que a sociedade civil

² Id. Ibid. p., 50.

³ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 7. ed. rev. e atual. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 231.

⁴ DI PIETRO, op. cit., p. 50, grifo da autora.

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

– domicílio de toda sorte de grupos sociais e indivíduos, cada qual integrando diferentes grupos de poder – possa ser regrada e limitada pela superioridade estatal, da qual decorre a soberania do Estado⁶.

Desse modo, sabe-se que o poder político possui três características bem delineadas: unidade, indivisibilidade e indelegabilidade. Consoante Silva: “[...] as três características fundamentais do poder político: unidade, indivisibilidade e indelegabilidade, de onde parecer impróprio falar-se em divisão e delegação de poderes”⁷.

Essas são as características delimitadoras dos poderes políticos do Estado, responsáveis, de modo geral, pela função pública, exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse público, mediante o uso dos poderes instrumentalmente necessários e atribuídos pelo ordenamento jurídico⁸.

A maneira pela qual o Estado manifesta-se e interage socialmente é através de seus órgãos. Os órgãos do Estado dividem-se entre órgãos supremos – constitucionais – ou dependentes – administrativos. Os primeiros, objeto de Direito Constitucional, representam o próprio governo, são governamentais, incumbidos de exercer o poder político. Os últimos, a seu passo, integram a Administração Pública e possuem natureza administrativa.⁹

Com mais cuidado, o governo é o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada.

O governo é, então, o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das funções do poder político. Este se manifesta mediante suas funções que são exercidas e cumpridas pelos órgãos de governo. Vale dizer, portanto, que o poder político, uno, indivisível e indelegável, se desdobra e se compõe de várias funções, fato que permite falar em distinção das funções, que fundamentalmente são três: a legislativa, a executiva e a jurisdicional.¹⁰

Como é cediço, o Estado possui três funções, quais sejam: legislativa, executiva e jurisdicional. A função legislativa é precipuamente a edição de leis, cuja competência

⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 107.

⁷ Id. Ibid., p. 107.

⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 29.

⁹ SILVA. op. cit., p. 107.

¹⁰ Id. Ibid., p. 108.

é atribuída ao Congresso Nacional, composto pela Câmara dos Deputados e do Senado Federal, integrados, respectivamente, por Deputados e Senadores.

A função executiva destaca-se pela prática de atos de chefia de estado, de governo e de administração. Discute-se¹¹ a supremacia real do Executivo, em virtude de ferramentas tais quais a medida provisória, tornando-o intenso na atividade legislativa.

Por fim, a função jurisdicional é concretizada por meio de um processo judicial, em que se organizam os conflitos de interesses ou, simplesmente, lides, a serem decididas segundo os ditames de ordens gerais, abstratas e previamente estabelecidas.

Em suma:

A função legislativa consiste na edição de regras gerais, abstratas impessoais e inovadoras da ordem jurídica, denominada leis. A função executiva resolve os problemas concretos e individualizados, de acordo com as leis; não se limita à simples execução das leis, como às vezes se diz; comporta prerrogativas, e nela entram todos os atos e fatos jurídicos que não tenham caráter geral e impessoal; por isso, é cabível dizer que a função executiva se distingue em função de governo, com atribuições políticas, colegislativas e de decisão, e função administrativa, com suas três missões básicas: intervenção, fomento e serviço público. A função jurisdicional tem por objeto aplicar o direito aos casos concretos a fim de dirimir conflitos de interesse.¹²

Consoante classificação adotada por Di Pietro, é possível estabelecer como critério singularizador das diferentes funções estatais a ordem de emanção de atos de produção jurídica.¹³

Nesse passo, o ato de produção jurídica primário seria a legislação, na medida em que esta tem fulcro diretamente no poder soberano que cria, de forma direta e primária, leis.

Subsidiariamente à legislação, revela-se a jurisdição, considerando que neste caso o órgão estatal também permanece acima e à margem das relações a que os próprios atos se referem. Ademais, a jurisdição atua tão somente quando provocada pela parte interessada.

Atos de produção jurídica complementares são os da administração, quando esta aplica no mundo fático a previsão dos atos de produção jurídica primários. A

¹¹ MEDAUAR, Odete. Direito administrativo moderno. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 31.

¹² SILVA. op. cit., p. 108.

¹³ DI PIETRO, op. cit., p. 51.

administração, neste ínterim, é parte dos atos a que se refere. A exceção fica por conta da superioridade da Administração, vez que lhe é facultado influir na esfera de interesse de terceiros por meio de decisões unilaterais. Soma-se aos atos de produção jurídica complementares também a função política, que nada mais é do que atividades colegislativas e de direção.

Diante de todo o acima exposto, tem-se que a Administração Pública é um conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos preordenados à execução das decisões políticas. Destaca-se, em primeiro lugar, que a Administração Pública é subordinada ao Poder político e, em segundo lugar, que é um meio para atingir fins definidos em lei¹⁴.

1.1.2 Características da Administração Pública

Impende, neste ponto, esmiuçar brevemente a Administração Pública em sentido objetivo e subjetivo. O sentido objetivo é composto por atividades de fomento, polícia administrativa, serviço público e intervenção.

Atividades de fomento são integradas por maneiras de incentivar a iniciativa privada a atuar em atividades de utilidade pública, como por exemplo, conceder auxílios financeiros (subvenções), financiamentos, benefícios fiscais, desapropriações.

Polícia administrativa representa as limitações administrativas, concebidas como restrições impostas por lei ao exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo.¹⁵

Serviço público, sucintamente, é atividade sujeita ao regime jurídico predominantemente público cujo objetivo é a satisfação das necessidades coletivas pela Administração Pública por meio de execução de serviços direta ou indiretamente.

À intervenção cabe regulamentar e fiscalizar a atividade econômica de natureza privada, assim como a atuação direta do Estado no domínio econômico. Di Pietro arremata: “Assim, em sentido material ou objetivo, a Administração Pública pode ser definida

¹⁴ SILVA, op. cit., p. 655.

¹⁵ DI PIETRO, op. cit., p. 56.

como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos”¹⁶.

O sentido objetivo da Administração Pública permite deduzir que se trata de uma atividade concreta¹⁷, a fim de se executar a vontade estatal expressa pela lei; a finalidade é perseguida para que haja satisfação direta e imediata de seus ditames; o regime jurídico é predominantemente público, com a ressalva de que pode ser submetido ao regime privado, quando este é derogado, em parte, por normas de direito público.

Perscrutadas as características da Administração Pública em sentido objetivo, passa-se, nesse momento, aos atributos da Administração Pública em sentido subjetivo.

Ao se abordar o sentido subjetivo da atividade administrativa, considera-se os sujeitos da Administração Pública. Na ilação de Di Pietro, “[...] pode-se definir Administração Pública, em sentido subjetivo, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado”¹⁸.

Nessa senda, tipicamente, a função administrativa é exercida pelo órgão Poder Executivo, sem se esquecer do Poder Legislativo e Judiciário, que a exercem residualmente (não tipicamente).

Conforme será aprofundado no próximo item, a composição da Administração Pública Direta do Estado é de pessoas jurídicas políticas, tais quais União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos da lei.

A Administração Pública Indireta do Estado é verificada quando se opta pela execução indireta da atividade administrativa, o que significa transferência dessas atividades à pessoas jurídicas com personalidade de direito público ou privado. Ademais, faz parte da Administração Pública Indireta os consórcios públicos disciplinados pela Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005.

¹⁶ Id. Ibid., p. 57.

¹⁷ GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 15. ed. atualizada por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 382.

¹⁸ DI PIETRO, op. cit., p. 58.

A redação do art. 4º do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, alterado pela Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987, é esclarecedora:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

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

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

- a) Autarquias;
- b) Empresas Públicas;
- c) Sociedades de Economia Mista.
- d) fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987)

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. (Renumerado pela Lei nº 7.596, de 1987)¹⁹.

Consigne-se que, apesar de este decreto referir-se tão somente à União, serve de parâmetro a Estados e Municípios.

1.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA E INDIRETA

Este item dedica-se a estabelecer os principais traços distintivos existentes na organização da Administração Pública, discorrendo-se acerca de suas entidades políticas e administrativas.

1.2.1 Administração Pública Direta

Do disposto no Decreto-lei nº 200/67, extrai-se a existência, na esfera federal, de serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. Paralelamente, tal estrutura é observada também nos Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹⁹ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Assim sendo, exsurge regra geral bem apontada por Medauar: “Administração direta é o conjunto dos órgãos integrados na estrutura da chefia do Executivo e na estrutura dos órgãos auxiliares da chefia do Executivo”²⁰.

Despontam características relevantes dos órgãos da Administração Direta:

1) vínculo de subordinação balizada pela hierarquia entre órgãos, chefes e subordinados; 2) desconcentração, a fim de se perfectibilizar a divisão de tarefas.

No que pertine à desconcentração, faz-se mister explicar que esta ocorre quando as atividades são distribuídas de um centro para setores periféricos ou de órgãos hierarquicamente superiores para órgãos hierarquicamente inferiores, sempre dentro de uma mesma pessoa jurídica. O contraponto da desconcentração é a descentralização, que será estudada a seguir.

Os órgãos públicos, dotados de competências amplas conferidas constitucionalmente, repartem-nas e dissociam-nas, aumentando quantitativamente os titulares das competências e reduzindo qualitativamente a intensidade e extensão de suas atribuições²¹.

1.2.2 Administração Pública Indireta

Originadas da necessidade de especialização – exigências técnicas – e redução de burocracia, a Administração Pública Indireta é composta por pessoas meramente administrativas, não titulares de poderes políticos e que encontram respaldo no princípio da eficiência administrativa.

O processo que se dá na Administração Indireta é conhecido como descentralização, que se opera quando o poder público lança mão de expedientes no sentido de transferir serviços públicos que lhes são próprios a outra entidade, com personalidade jurídica própria. Na descentralização, dessa forma, existem duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, entre as quais há repartição de competências.

²⁰ MEDAUAR, op. cit., p. 63.

²¹ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 238.

No que toca ao Decreto-lei nº 200/67, a doutrina critica a classificação das entidades da Administração Indireta. Isso porque a norma inclui, na órbita federal, autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas. Nada obstante, não há menção às concessionárias e permissionárias de serviços públicos. Tampouco se levou em conta que as empresas públicas e sociedades de economia mista que exercem atividade econômica não são entidades descentralizadas²².

Ao atuar na esfera de atividade econômica privada, o Estado está intervindo no domínio econômico. Nesta hipótese, o Estado não possui competência para ser delegada. Submete-se, dessa forma, às normas de direito privado. Frise-se que a conjectura sob análise – sociedades de economia mista e empresas públicas exercendo atividade econômica – se dá apenas em caráter excepcional, quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, nos termos do art. 173, caput, CF.

Antes de explorar o conteúdo de cada espécie integrante da Administração Indireta, é de ímpar relevância a distinção entre empresas estatais prestadoras de serviços públicos e as que exercem atividades econômicas de natureza privada.

Primeiramente, cumpre estabelecer que o termo “empresas estatais” é abordado, aqui, de forma ampla, incluindo sociedades de economia mista, empresas públicas e qualquer empresa sob controle acionário do Estado²³.

O art. 173, CF, estabelece as situações excepcionais em que o Estado pode exercer diretamente as atividades enquadradas no âmbito do domínio econômico propriamente dito. O art. 175, CF, por seu turno, trata da prestação de serviços públicos pelo Estado. Para tanto, necessária a leitura do art. 173, § 1º, II, e § 2º, ambos da CF:

[...] § 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; [...]

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado²⁴.

²² DI PIETRO, op. cit., p. 428.

²³ Id. Ibid., p. 437.

²⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O preceito em questão é aplicável às empresas que desempenham atividade econômica própria das empresas privadas, de modo que a elas é aplicado o direito privado, apenas excepcionado por norma constitucional.

A Suprema Corte já se manifestou²⁵ no sentido de que empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, sem monopólio, sujeitam-se às mesmas normas dispensadas aos empreendimentos privados.

As prestadoras de serviços públicos são dispensadas de observar o direito privado tanto por norma constitucional, como por legislação ordinária, reguladas pelo art. 175, CF:

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

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

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

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado²⁶.

Nesse caso, em que há prestação de serviço público, a reserva é do Estado, apenas sendo atribuída tal prestação a particulares por meio de concessão ou permissão. Esta hipótese, saliente-se, fica sujeita ao regime de direito público, encontra-se fora do âmbito da livre iniciativa e a favor da entidade militam vantagens e privilégios²⁷.

Nesse sentido, já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. [...] DISTINÇÃO ENTRE EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇO PÚBLICO E EMPRESAS ESTATAIS QUE DESENVOLVEM ATIVIDADE ECONÔMICA EM SENTIDO ESTRITO. REGIME JURÍDICO ESTRUTURAL E REGIME JURÍDICO FUNCIONAL DAS EMPRESAS ESTATAIS. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. [...]

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.552/DF. Confederação Nacional das Profissões Liberais e Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ, 17 de abril de 1998.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁷ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 265.

2. As sociedades de economia mista e as empresas públicas que explorem atividade econômica em sentido estrito estão sujeitas, nos termos do disposto no § 1º do artigo 173 da Constituição do Brasil, ao regime jurídico próprio das empresas privadas.
3. Distinção entre empresas estatais que prestam serviço público e empresas estatais que empreendem atividade econômica em sentido estrito.
4. O § 1º do artigo 173 da Constituição do Brasil não se aplica às empresas públicas, sociedades de economia mista e entidades (estatais) que prestam serviço público²⁸.

Conforme se extrai da leitura dos mandamentos legais, as atividades de serviço público são de titularidade do Estado e se sujeitam sempre ao regime de direito público²⁹. Inclusive, os bens de empresas estatais que prestem serviços públicos são impenhoráveis, conforme REs nºs 220.906, 229.696, 220.099 e a AC nº 669.

O RE nº 220.906 entendeu pela impenhorabilidade de bens, rendas e serviços da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, além da observância ao regime de precatórios, sob o fundamento de que a ela não se aplica o art. 173, § 1º, CF, por se tratar de empresa pública que não exerce atividade econômica e presta serviço público da competência da União Federal e por ela mantido³⁰.

Já no aresto da Ação Cautelar nº 669, a situação envolvia sociedade de economia mista (Companhia do Metropolitano de São Paulo) e o relator Ministro Carlos Ayres Britto, tomando por base o RE nº 220.906, votou pela concessão do benefício, destacando que a empresa estatal em testilha, de economia mista só tinha o nome, uma vez que 99,583692% de seu capital provinha de recursos exclusivamente públicos³¹.

Na Ação Cível Originária nº 959, foi assentado que a norma do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, as

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.642/MG. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 03/04/2008. DJe, 19 de setembro de 2008.

²⁹ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 265.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.906/DF. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Ismar José da Costa. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ, 21 de outubro de 2003.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 669/SP. Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô e Cetenco Engenharia S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJ, 26 de maio de 2006.

quais não se confundem com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impôs-se o reconhecimento da imunidade tributária³².

Em idêntico sentido:

As empresas estatais, conquanto prestadoras de serviços públicos, quando haja contraprestação pelo pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço não se beneficiam da imunidade prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal – onde se proíbe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. É o que o § 3º do mesmo artigo é explícito em excluir, em tais casos, a incidência da referida imunidade. Ora, como ditas empresas operam mediante as referidas contraprestações, salvo em hipóteses incomuns nas quais inexistam, ficarão ao largo do aludido dispositivo pretor³³.

O grande cisma parece ser com relação à forma com que o Estado deve prestar um serviço público. Impõe-se a forma de direito privado quando o Estado exercita atividade econômica em sentido próprio (art. 173, § 1º, CF). Todavia, o texto constitucional não esclarece qual a forma a ser adotada para a prestação de serviço público pelo Estado³⁴. Esse tema será mais aprofundado no capítulo terceiro.

Para completar o rol das espécies integrantes da Administração Pública Indireta, adveio a Lei nº 11.107/05, que criou o denominado consórcio público, seja ele de personalidade de direito público (associação pública – art. 6º, caput, I e § 1º, Lei nº 11.107/05) ou privado (art. 6º, II e § 2º, Lei nº 11.107/05)³⁵.

1.2.2.1 Autarquias

Na redação do art. 5º, I, do Decreto-lei nº 200/67, autarquia nada mais é que: “o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária nº 959/RN. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Carlos Alberto Menezes Direito. DJe, 16 de maio de 2008.

³³ MELLO, op. cit., p. 222.

³⁴ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 267.

³⁵ DI PIETRO, op. cit., p. 487.

próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada”³⁶.

Para Mello, o dispositivo é desnecessário³⁷. Isso porque sua exposição não menciona a principal característica das autarquias, qual seja, a personalidade de Direito Público. É essa característica que admite a titularidade de interesses públicos e qualifica sua atividade como típica da Administração Pública, considerando sua capacidade exclusivamente administrativa. Sua criação é feita através de lei, nos moldes do art. 37, XIX, CF.

Vantajoso notar que as autarquias, justamente em função de sua natureza, gozam de liberdade administrativa dentro dos limites da lei que a criou, de modo que não são subordinadas a qualquer órgão do Estado, mas tão somente controladas. Ente descentralizado que é, possui autonomia administrativa e financeira, constituindo direitos e obrigações à parte do Estado.

No tocante à responsabilidade das autarquias, estas devem ser demandadas diretamente pelo lesado, administrativa ou judicialmente. A responsabilidade do Estado, em relação às autarquias, é apenas subsidiária³⁸.

Existem, ainda, autarquias de regime especial, assim consideradas aquelas em que a lei instituidora confere privilégios específicos e maior autonomia³⁹. Esta forma reveste as agências reguladoras (regulamentação, controle e fiscalização de serviços públicos), autarquias universitárias, autarquias qualificadas como agências executivas⁴⁰ e as associações públicas.

1.2.2.2 Fundações Públicas

De acordo com o art. 5º, IV, do Decreto-lei nº 200/67, fundação pública é:

³⁶ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

³⁷ MELLO, op. cit., p. 164.

³⁸ Id. Ibid., p. 165.

³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade.; ALEIXO, Délcio Balestero.; BURLE FILHO, José Emmanuel. Direito administrativo brasileiro. 37. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 389.

⁴⁰ MEDAUAR, op. cit., p. 80.

a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes⁴¹.

A norma está, no dizer de Mello, equivocada, haja vista as fundações públicas serem de direito público, não privado⁴². Para reforçar tal assertiva, frisa-se que as fundações públicas possuem regime jurídico idêntico ao das autarquias. São conhecidas, inclusive, como autarquias fundacionais⁴³. A grande distinção que pode ser feita entre uma autarquia e uma fundação pública é com relação a seu objetivo fundante, que, neste caso, presta-se a perseguir a finalidade de interesse da coletividade.

Quanto à forma de criação, o art. 37, XIX, CF, dispõe ser autorizada por lei: “somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação”⁴⁴.

Como principais características, pode-se enumerar: 1) originadas na vontade do Poder Público; 2) finalidade não lucrativa e de interesse coletivo; 3) vedação à fixação ou modificação dos próprios fins e obrigação de cumprir seus escopos; 4) impossibilidade de extinção por vontade própria; 5) sujeição e controle positivo do Estado; 6) obrigação de licitar, salvo exceções legais; e 7) dever de observar o regime estatutário para seus servidores⁴⁵.

Consigne-se, por relevante, que o Estado pode criar tanto fundações públicas quanto privadas, cada qual com sua natureza correspondente, conforme ensina Gasparini⁴⁶. Conclui-se, nessa toada, que o dispositivo legal ao qual incumbe a definição de fundação está incompleto, devendo-se atentar para a natureza da fundação quando da sua criação, podendo assumir a forma pública ou privada.

⁴¹ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

⁴² MELLO, op. cit., p. 188.

⁴³ DI PIETRO, op. cit., p. 436.

⁴⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁴⁵ GASPARINI, op. cit., p. 382.

⁴⁶ Id. Ibid., p. 381.

1.2.2.3 Empresas públicas

O Decreto-lei nº 200/67, em seu art. 5º, II, dá a seguinte designação para empresas públicas:

a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito⁴⁷.

Novamente, há crítica contundente da doutrina, mormente por parte de Mello, ao corrigir o dispositivo legal e lembrar que, ao contrário do que a norma indica, o capital não é formado exclusivamente pela União, mas por “pessoas de direito público interno ou de pessoas de suas Administrações Indiretas, com predominância acionária residente na esfera federal⁴⁸”. A admissão de tal composição societária foi permitida pelo Decreto-lei 900/69, em seu art. 5º, que, todavia, não faz parte do texto do Decreto-lei 200/67.

Outro argumento⁴⁹ a desfavor da definição legal é o de que seu texto considerou apenas empresas públicas que explorem atividade econômica, deixando de lado a possibilidade de prestação de serviços públicos, qualificados até mesmo constitucionalmente, como privativos da entidade estatal, realização de obras públicas e outros misteres eminentemente públicos.

A autorização para criação da empresa pública se dá através de lei, consoante art. 37, XIX, CF, e sua dotação é de forma societária. Isso quer dizer que há “associação de recursos e esforços para o atingimento de um fim de interesse comum aos sócios. Mas não há impedimento à criação de empresa pública com um único sócio⁵⁰”.

Questão de profundo interesse para o presente estudo, a caracterização e distinção entre serviço público e atividade econômica propriamente dita já foi devidamente esmiuçada no item 1.2.2.

⁴⁷ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

⁴⁸ MELLO, op. cit., p. 191.

⁴⁹ Id. Ibid., p. 194.

⁵⁰ JUSTEN FILHO, op. cit., p. 259.

1.3 A SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

A legislação concebe a sociedade de economia mista da seguinte forma, no art. 5º, III e § 1º, Decreto-lei nº 200/67:

Sociedade de Economia Mista - 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. [...]

§ 1º No caso do inciso III, quando a atividade for submetida a regime de monopólio estatal, a maioria acionária caberá apenas à União, em caráter permanente⁵¹.

Novamente, há um descompasso entre a redação do dispositivo e o Direito Positivo como um todo⁵². A sociedade de economia mista é resultado da conjugação de capitais de pessoas governamentais com capitais particulares. Além disso, a norma descreve a sociedade de economia mista como exploradora de atividade econômica, sem lembrar as prestadoras de serviços públicos.

A sociedade de economia mista tem sua criação autorizada por lei (assim como sua extinção), serve como instrumento de ação do Estado, tem personalidade de Direito Privado, porém, em razão de sua natureza auxiliar da atuação governamental, fica submetida a regras especiais. Sua constituição se dá sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem majoritariamente à União ou entidade de sua Administração Indireta (sujeita ao controle estatal), remanescendo ações de propriedade particular⁵³.

É possível adicionar ao conceito a participação do poder público na gestão e sua organização, sob a forma de sociedade anônima (S.A.), sofre as derrogações estabelecidas pelo direito público e pela própria lei das S.A. (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)⁵⁴. As sociedades de economia mista, assim como as empresas públicas, ficam vinculadas aos fins definidos na lei instituidora (art. 237, Lei das Sociedades por Ações). Uma sociedade

⁵¹ BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

⁵² MELLO, op. cit., p. 195.

⁵³ Id. Ibid., p. 195.

⁵⁴ DI PIETRO, op. cit., p. 437.

anônima é uma sociedade de capital, que não vincula seus sócios pela *affectio societatis* – relação subjetiva de confiança. A identidade dos sócios é irrelevante, basta que haja aplicação dos recursos financeiros em determinada finalidade.

O regime dessas entidades, por mais que seja de direito privado, em virtude das derrogações submetidas pelo direito público, faz com que seja, em verdade, híbrido. A regra é o regime de direito privado, apenas se houver disposição expressa de direito público aquele será desprestigiado. Tal derrogação se dá por normas constitucionais, complementares e até mesmo ordinárias, de caráter geral ou específico. O desempenho da atividade econômica, conforme já demonstrado, pode se dar com intervenção no domínio econômico (art. 173, CF), ou como serviço público assumido pelo Estado (art. 175, CF).

No que toca aos bens das sociedades de economia mista, estes são impenhoráveis quando a entidade presta serviço público. Consequência disso é que os bens afetados à finalidade de prestação de serviço só podem ser alienados se desafetados⁵⁵, nos termos da Lei nº 8.666/93. Os feitos em que sociedades de economia mista forem partes como autoras, rés, assistentes ou oponentes são apreciáveis pela Justiça estadual.

Decorrência lógica do controle absoluto encampado pelo Estado é a vedação, a qualquer título, de se proceder a acordos de acionistas que permitam aos acionistas minoritários qualquer forma de conduzir ou embargar a livre administração da empresa por parte dos legitimados para tanto⁵⁶.

O que deve ter sempre com baliza inarredável é o traço nuclear das empresas estatais, de que servem como coadjuvantes de misteres estatais. Este preceito deve ser levado em consideração sempre que seja necessário interpretar os princípios jurídicos, tendo o cuidado de não transformar o acessório – personalidade de direito privado das empresas estatais – em principal – que é a função de auxiliar, ser instrumento do Estado.

Nada pode dissolver este signo insculpido em suas naturezas. Dita realidade jurídica representa o mais certo norte para a interpretação destas pessoas. Consequentemente, aí está o critério retor para interpretação dos princípios jurídicos que lhes são obrigatoriamente aplicáveis, pena de converter-se o acidental – suas personalidades de

⁵⁵ Id. *Ibid.*, p. 465.

⁵⁶ MELLO, *op. cit.*, p. 198-199.

Direito Privado – em essencial, e o essencial – seu caráter de sujeitos auxiliares do Estado – em acidental⁵⁷.

Até mesmo porque o escopo das pessoas jurídicas de direito privado em geral, particulares, é a busca pelo bem-estar individual e não o coletivo. É a partir destas “obviedades”, como menciona Mello, que se insculpiu a ideia predominante por longo tempo de que apenas quando a lei dispusesse expressamente deveria haver contenções. Caso contrário, o regime de direito privado permitiria o alvedrio do administrador, que poderia, por exemplo, deixar de licitar em obras públicas de grande vulto.

Não se pode conferir caráter de concessionária de serviços públicos pelo simples fato de se prestar serviço público. A composição da empresa estatal, seja ela empresa pública ou sociedade de economia mista que seja formada por capital infimamente privado, apenas para ter tal caracterização, não é o que constitui uma concessionária de serviços públicos.

Os elementos a serem levados em consideração são os direitos, deveres e poderes resultantes da relação de concessão de serviços públicos. Deve ocorrer, verdadeiramente: a) capitais particulares na formação do capital da sociedade; b) capitais provenientes de órbita governamental diversa da órbita da pessoa a quem assiste a competência constitucional para prestá-lo⁵⁸.

Nesse norte, empresas públicas ganham status de concessionárias de serviços públicos apenas quando formadas por capital que conjugue recursos oriundos de entidades da esfera federal associados a recursos provenientes de entidades da esfera estadual, distrital ou municipal. Não o será quando formada exclusivamente por capital da União ou por capital da União juntamente com o de pessoas de sua Administração Indireta⁵⁹.

Com relação ao controle das empresas estatais, dá-se pela entidade que as criou, nos termos dos arts. 19 e 26, do Decreto-lei nº 200/67, e pelo Tribunal de Contas. A supervisão objetiva assegurar a consecução das finalidades em função das quais foram instituídas, harmonização com os programas governamentais, promoção da eficiência administrativa e garantir autonomia administrativa, financeira e operacional.

⁵⁷ Id. Ibid., p. 199.

⁵⁸ Id. Ibid., p. 204.

⁵⁹ Id. Ibid., p. 205.

Visando tal desiderato, uma série de medidas é prevista:

[...] indicação, nomeação ou promoção, pelo Ministro, da eleição dos dirigentes das empresas estatais; designação dos representantes do Governo nas assembleias-gerais e órgãos da administração ou controle da entidade; recebimento de relatórios, boletins, balanços e balancetes que permitam acompanhar a atividade da pessoa e execução tanto do orçamento-programa quanto da programação financeira aprovados pelo Governo; aprovação de contas, relatórios e balanços; fixação das despesas de pessoal, de administração, de gastos com publicidade, divulgação e relações públicas; realização de auditoria e periódica avaliação de rendimento e produtividade, bem como intervenção na pessoa, por motivo de interesse público⁶⁰.

Antes de passar para a disciplina da imunidade tributária recíproca, importa destacar a posição de Marçal Justen Filho em tema de extensão de regime autárquico à sociedade de economia mista.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral ao tema do regime de precatórios benéfico assegurado às prestadoras de serviços públicos⁶¹. A justificativa era fundada tão somente por se tratar de entidade da Administração Indireta prestadora de serviço público.

Nessa senda, a crítica seguia a tese da total incompatibilidade das características das sociedades de economia mista e das autarquias. Os particulares que aplicam seus recursos em sociedade de economia mista visam o lucro e assumem os riscos correspondentes. Não se pode conceder benefícios estatais a empresas que objetivem o lucro.

O regime de precatórios concedido seria, em última análise, prejudicial até mesmo aos usuários dos serviços públicos, na medida em que aumenta os riscos dos credores e ocasiona a elevação dos preços. O fornecedor da sociedade de economia mista elevaria seus preços diante da possibilidade de receber por meio de precatórios⁶².

Em 25 de maio de 2011 sobreveio o julgamento deste caso, em que o STF reconheceu a impossibilidade de se aplicar o regime de precatórios para sociedade de economia mista que execute atividade em regime de concorrência ou que tenha como objetivo distribuir lucros entre seus acionistas. Segue a ementa:

⁶⁰ Id. Ibid., p. 211.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 599.628/DF. Sondotécnica Engenharia de Solos S/A e Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJe, 26 de março de 2010.

⁶² JUSTEN FILHO, op. cit., p. 280.

FINANCEIRO. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PAGAMENTO DE VALORES POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL. INAPLICABILIDADE DO REGIME DE PRECATÓRIO. ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL CUJA REPERCUSSÃO GERAL FOI RECONHECIDA. Os privilégios da Fazenda Pública são inextensíveis às sociedades de economia mista que executam atividades em regime de concorrência ou que tenham como objetivo distribuir lucros aos seus acionistas. Portanto, a empresa Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A. - Eletronorte não pode se beneficiar do sistema de pagamento por precatório de dívidas decorrentes de decisões judiciais (art. 100 da Constituição). Recurso extraordinário ao qual se nega provimento⁶³.

O Ministro Carlos Ayres Britto (relator vencido), acompanhado pelos Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli, arguiu que se trata de serviço público e que, portanto, está fora da seara concorrencial. Mencionou que ter lucro ou não é mera consequência e não o fim da atividade. Sustentou, ademais, que o regime de precatórios impede que o Estado, ao prestar serviços públicos essenciais, veja estes serem interrompidos por penhora, por exemplo, prejudicando os usuários. Invocou, nesse sentido, o princípio da continuidade.

O Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto vista, acompanhado pelas Ministras Carmen Lúcia, Ellen Gracie, Ministros Luiz Fux, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso, aduziu que o exercício de atividade econômica com intuito lucrativo (como é o caso da geradora de energia elétrica), sem monopólio estatal, deve se submeter aos ditames que visem a garantia do equilíbrio concorrencial, nos termos do art. 173, § 1º, II, e § 2º, CF.

Um segundo ponto destacado pelo Ministro Joaquim Barbosa, é o fato de o regime de precatórios funcionar como garantia à execução do orçamento de forma prevista e acomodada dentre as demais despesas, além de se constituir em garantia ao credor de tratamento isonômico.

No próximo capítulo, serão analisados alguns aspectos inerentes à imunidade tributária recíproca.

No terceiro capítulo serão examinados mais casos de forma aprofundada a fim de elucidar o tema.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 599.628/DF. Engenharia de Solos S/A e Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJe, 17 de outubro de 2011.

2 ASPECTOS INERENTES À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

Neste capítulo será dada atenção às características mais relevantes da imunidade tributária recíproca, suas fronteiras dentro da legislação vigente, o que é, até que ponto tem eficácia, formas de interpretação e integração.

2.1 CONCEITO E ABRANGÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Tendo em vista a necessidade de se perquirir acerca dos limites aos quais pode a imunidade tributária recíproca chegar, passa-se, nesse ponto, a estudar seu conceito, abrangência, maneiras de interpretação e integração, assim como sua localização topográfica dentro do Direito Tributário.

2.1.1 Conceito de imunidade

Nos termos da Constituição Federal, as imunidades constituem limitações constitucionais ao poder de tributar, uma vez que se trata de normas constitucionais que excluem a competência tributária apta a ensejar a tributabilidade.

Costa assim define imunidade tributária:

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 tributação⁶⁴.

Como se pode observar, a referida autora sustenta que a imunidade tributária apresenta natureza dúplice. A uma, como norma constitucional demarcatória de

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. / 2. tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 80.

imunidade tributária. A duas, como direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.

O ensinamento de Pontes de Miranda tem a seguinte acepção: “A regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr na espécie”⁶⁵. O conceito entabulado por Pontes de Miranda tem ampla recepção doutrinária, como é o caso de Eduardo Sabbag⁶⁶, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁷, Yoshiaki Ichihara⁶⁸, Aliomar Baleeiro⁶⁹ e Edgard Neves da Silva⁷⁰.

Na opinião de Martins, “na imunidade não nascem nem obrigação nem crédito tributário, por absoluta vedação constitucional”⁷¹. Para este autor, o objetivo da imunidade é impedir, por razões meritórias, que os poderes tributantes, à guisa de satisfazer seus déficits orçamentários, adentrem na esfera de interesses sociais que devem ser preservados⁷².

As mencionadas “razões meritórias” podem ser esmiuçadas nos termos em que:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma, assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los.

Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento etc., e, assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo⁷³.

⁶⁵ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. I, p. 156.

⁶⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 283.

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 135.

⁶⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário: atualizado até EC 67/10 e LC 138/10. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 57.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 117.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 301.

⁷¹ Id. Ibid., p. 46.

⁷² Id. Ibid., p. 46.

⁷³ Id. Ibid., 301.

Estar-se-ia tratando de lei flagrantemente inconstitucional caso a lei impusesse o recolhimento de tributos englobados pela imunidade tributária. Como dito, “os preceitos imunizantes expressam a vontade do Constituinte originário de preservar da tributação valores de particular significado político, social, religioso, econômico etc.”⁷⁴.

Carraza expõe com clareza que

A imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas. [...]

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. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.⁷⁵

Na convicção de Ichihara, “As vedações ou imunidades constitucionais são absolutas. Qualquer pretensão estatal nesse campo é nula de pleno direito”⁷⁶.

Baleeiro acentua a ideia de que as imunidades encontram fundamento e se justificam com base nos princípios que as inspiram. O princípio federal, por exemplo, é norte para a distribuição de renda e poder tributário, assim como confere sentido à imunidade recíproca, que lhes delimita a competência⁷⁷.

Há divergência de entendimento no que pertine à imunidade demandar, previamente, a atribuição de competência tributária a um ente federativo.

Carvalho conceitua a imunidade como

[...] a 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 caracterizadas⁷⁸.

Em atenta leitura do conceito acima exposto, extraem-se as seguintes características: 1) trata-se de instituto finito e imediatamente determinável; 2) são normas

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2012, p. 811.

⁷⁵ CARRAZA, op. cit., p. 806-807.

⁷⁶ Id. Ibid., p. 68.

⁷⁷ Id. Ibid., p. 119.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234.

jurídicas; 3) estão contidas tão somente na Constituição Federal; 4) denuncia uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos⁷⁹; e 5) a situação visualizada pela Constituição deve estar absolutamente ilustrada, tipificada, para que haja sua perfeita identificação.

Observe-se que, para este autor, a imunidade não suprime nem exclui competência tributária antes concedida. Refere-se à competência tributária como o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, o que inclui, entre elas, as regras de imunidade tributária⁸⁰.

Dessa forma, quando surge a competência para legislar, já estão definidas as demarcações constitucionais, não havendo que se falar em “retirar” competência tributária.

Melhor explicando, distinguem-se normas de estrutura – que são regras de imunidade – das normas de conduta – que dizem respeito à incidência. Normas de comportamento visam disciplinar o comportamento dos homens na vida social. Abrangem, dessa forma, um comando voltado para o agir humano. Normas de estrutura, por seu turno, destinam-se ao legislador, dando-se por meio de comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas⁸¹.

Ao conferir status de normas estruturais aos preceitos de imunidade, a intenção de Carvalho fica clara ao mencionar que o objeto da norma imunizante, no plano constitucional, é definir os campos de competência das entidades tributantes.

De outro norte, os preceitos de conduta revelam-se a nível ordinário, em que se aborda a regra-matriz, na seara do legislador ordinário. Em outras palavras, o plano da incidência é relegado à lei infraconstitucional⁸².

Há uma linearidade a ser observada:

A sucessividade não é temporal. É lógica, do mesmo teor daquela que nos compele a examinar primeiro a prestação, para depois cogitarmos do descumprimento do dever, antecedente da regra sancionatória, ou a que nos manda verificar a premissa maior e a menor antes da conclusão, no raciocínio inferencial-dedutivo. Os preceitos que definem

⁷⁹ Id. Ibid., p. 235.

⁸⁰ Id. Ibid., p. 225.

⁸¹ CARRAZA, op. cit., p. 812.

⁸² Id., p. 225.

a adjudicação de competências tributárias não de preceder os dispositivos editados em função dos poderes outorgados. E a proposição não admite comutatividade. Seria incompreensível analisar a norma jurídica que cria o tributo e, portanto, define a incidência, sem antes observar, atentamente, os canais que a Constituição elegeu para esse fim.

Servem bem, por analogia, os argumentos que alinhávamos para demonstrar não ser o tributo uma criatura constitucional, surgindo sempre no andaime da legislação ordinária (direito positivo brasileiro).

Cravada a premissa, não temos por que aludir às imunidades como barreiras, embaraços ou obstáculos à incidência dos tributos, como se tem copiosamente difundido⁸³.

Nesse trilhar, fica evidente a necessidade de se averiguar primeiramente as normas que versem sobre competência tributária para somente em um segundo momento perquirir-se a norma jurídica que cria o tributo e define sua incidência.

É de se concluir, portanto, pela incoerência de se discutir incidência tributária sem passar pela análise da existência ou não de norma estruturante – de competência – que crie amparo legal para tanto.

2.1.2 Abrangência da imunidade tributária

Faz-se mister, outrossim, espancar a ideia de que a imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos. Carvalho exemplifica ao lembrar-se das autarquias, uma vez que estas estão compreendidas no art. 150, § 2º, CF, e são imunes ao pagamento de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços atrelados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Neste caso, exsurge o fracionamento ao se distinguir as atividades ligadas aos objetivos primordiais da autarquia – imunes – das atividades secundárias – não imunes⁸⁴. Opinião contrária é a de Edgard Neves da Silva, para quem a imunidade “é ampla e indivisível, não admitindo restrições ou meios-termos”⁸⁵. Conciliando os dois posicionamentos, parece estar

⁸³ CARVALHO, op. cit., p. 225.

⁸⁴ Id., p. 232.

⁸⁵ MARTINS, op. cit., p. 303.

Carraza⁸⁶, para quem a imunidade é ampla e indivisível, exceto nos casos autorizados pela Constituição.

Por mais que as disposições imunizantes sejam autoaplicáveis⁸⁷, a Constituição pode atribuir à norma infraconstitucional a tarefa de estabelecer os requisitos para sua fruição. É o caso, por exemplo, do art. 14, Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece regras para fazer jus à imunidade subjetiva do art. 150, VI, c, CF, tais quais a não distribuição de patrimônio ou renda, a aplicação integral, no País, de seus recursos na manutenção dos objetivos institucionais e a observação de obrigações acessórias.

Vale dizer, ademais, que a imunidade é aplicável tanto aos tributos não vinculados (impostos), como também a tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria). Nas palavras de Carvalho, “a redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige”⁸⁸.

Isso porque a própria Carta Magna traz em seu texto hipóteses em que concede imunidade a taxas e contribuições de melhoria, como é o caso dos arts. 195, § 7º, CF⁸⁹; 5º, LXXVII, CF⁹⁰; e 5º, XXXIV, CF⁹¹. É de se admitir, desse modo, que o direito positivo, ao tratar do tema imunidades, atinge a todas as figuras tributárias, sem exceção⁹².

Reverendo seu posicionamento anterior, Carraza segue a mesma corrente doutrinária:

Podemos, portanto, dizer que, embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidade a taxas, nada impedindo que, amanhã, venham constitucionalmente criadas também situações de imunidade à contribuição de melhoria⁹³.

⁸⁶ CARRAZA, op. cit., p. 813.

⁸⁷ MARTINS, op. cit., p. 303.

⁸⁸ CARVALHO, op. cit., p. 228.

⁸⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

⁹² MARTINS, op. cit., p. 305.

⁹³ CARRAZA, op. cit., p. 820.

É preciso analisar a norma específica para determinar o objeto da imunidade⁹⁴, se imposto, taxa, contribuição de melhoria, haja vista a possibilidade de existência de imunidade a diferentes espécies tributárias.

2.1.3 Imunidade recíproca x imunidade subjetiva

Perpassados os temas proeminentes no que toca à imunidade tributária recíproca, é imperioso ressaltar, com brevidade, que não se está tratando, aqui, da imunidade tributária subjetiva, por mais que os atributos da sociedade de economia mista possam se enquadrar nos requisitos desta imunidade.

Nas palavras do desembargador Carlos Roberto Lofego Caníbal, relator do Reexame Necessário nº 70018760165, o caso do Recurso Extraordinário nº 580/264/RS

[...] é complexo em termos jurídicos, na medida em que a imunidade é postulada não pelo art. 150, VI, 'c', da CF, como usualmente ocorre nas ações patrocinadas por entidades hospitalares que não distribuem lucros e cumprem os demais requisitos do art. 14 do CTN (atividade assistencial social), mas sim pela alínea 'a' do mesmo dispositivo que prevê a imunidade recíproca. Trata-se, portanto, de hipóteses distintas e inconfundíveis, sendo esta última a hipótese trazida a esta Corte para julgamento⁹⁵.

A imunidade subjetiva está positivada no art. 150, VI, "c", CF, e veda os entes federativos de instituir impostos sobre "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"⁹⁶.

Note-se que o rol de entidades beneficiadas neste artigo é resultado de opção política do legislador constituinte, como elucida Carvalho:

Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo. As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que,

⁹⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, p. 228.

⁹⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. RN nº 70018760165. Apresentante: Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre. Impetrante: Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. e outros. Relator: Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal, DJ nº 3608, de 30 de maio de 2007.

⁹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei⁹⁷.

A norma é de eficácia contida, na medida em que demanda regulação por legislação infraconstitucional, mais especificamente, lei complementar, em razão do disposto no art. 146, II, CF: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”⁹⁸.

Nesse diapasão, coube à Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, regular, em seu art. 14, os pressupostos para o implemento da norma constitucional.

Assim sendo, está consolidado que não é objeto do presente trabalho analisar o cabimento da imunidade subjetiva do art. 150, VI, c, CF, ainda que as sociedades de economia mista postulantes no RE nº 580.264/RS cumpram os requisitos estabelecidos pelo art. 14, CTN, nos termos acima apresentados.

2.2 INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar na discussão doutrinária tangente à imunidade tributária e a possibilidade de interpretação ou integração da norma, cabe destacar os dispositivos legais mais relevantes que envolvem o tema.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB – traz em seu art. 4º a seguinte redação: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”⁹⁹. No Código Tributário Nacional, o Capítulo IV do Título I, presta-se a reger a “Interpretação e integração da lei tributária”.

⁹⁷ CARVALHO, op. cit., p. 240.

⁹⁸ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁹⁹ BRASIL. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Vale dizer, em princípio, que interpretação e integração da norma são processos diversos, mas interligados¹⁰⁰. A interpretação busca compreender a norma jurídica no intuito de aplicá-la a um caso concreto, enquanto a integração pretende aplicar a norma a casos concretos aos quais os dispositivos legais mostram-se lacunosos.

Neste Capítulo IV, o art. 108, CTN, tem o seguinte teor:

Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade .

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido¹⁰¹.

Balthazar obtempera que “Interpretar uma lei é verificar o seu conteúdo e revelar o seu sentido, fixando-lhe o grau de sua eficiência no campo social no qual terá aplicabilidade correta”¹⁰².

A relação existente entre a interpretação e integração parece ser a de que esta é apenas uma etapa daquela. Isso porque quando é verificada a existência de uma lacuna no texto da lei, procede-se à integração. Caso houvesse dissociação dos dois institutos, não seria permitido interpretar a norma já integrada, o que se constituiria verdadeiro absurdo¹⁰³.

De fato, o processo integrativo é primordial para o deslinde dos casos em que há vácuo normativo, lacunas que plasmam o texto da lei. A integração, nesses casos, consiste no meio único à interpretação do direito.

¹⁰⁰ COELHO, op. cit., p. 571.

¹⁰¹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

¹⁰² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Legislação tributária. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis. UFSC, 2009, p. 78.

¹⁰³ CARVALHO, op. cit., p. 129.

“Somos levados a acreditar, com foros de convicção, que a providência integrativa não só pertence ao processo de interpretação, como dele é parte fundamental, pois é ela que nos permite ver a ordem jurídica como um todo organizado”¹⁰⁴.

A dessemelhança entre interpretação e integração é tão tênue que Baleeiro sugere a equivalência das expressões. Justifica argumentando que a criação e a dispensa de tributos são matérias reservadas à estrita legalidade e que a analogia e a equidade são limitadas pelo art. 108, CTN, conforme se lê:

Interpretar seria tão-somente “descobrir” o sentido da lei, a norma, com vistas à sua aplicação ao caso concreto. Mas, fazer aflorar da lei, a norma jurídica, apreendê-la, mesmo em face de dispositivos expressos, é sempre um trabalho criativo. Não é verdadeiro, como veremos, que *interpretatio cessat in claris*. Integrar, segundo o art. 108 do CTN, seria construir o Direito, na ausência de dispositivo expresso. Entretanto, como a instituição do tributo e a sua dispensa estão rigidamente presas ao princípio da legalidade, o mesmo art. 108 limita o uso da analogia e da equidade, de tal forma que fica sem nenhuma consistência a diferenciação, já por si difícil, entre interpretação e integração. A rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, pois a norma é construída a partir de sentidos possíveis da palavra. Dentro de um amplo universo, o texto e o contexto jurídico, o melhor sentido deve ser buscado, por meio dos princípios jurídicos, da natureza da coisa e de suas peculiaridades¹⁰⁵.

Como é cediço, cabe ao Poder Legislativo a função primordial de elaborar as leis. Não obstante, a todos é facultada a interpretação da norma, a exemplo do que fazem os operadores do direito. Na apreciação de Baleeiro, a interpretação tem um primeiro limite no princípio da separação dos poderes e da natureza e função de cada um deles. A função do Poder Executivo é administrar a coisa pública, cabendo-lhe atividades predominantemente executivas em observância à lei¹⁰⁶. Nessa toada, à Administração não calha interpretar a lei, uma vez que esta atividade é precipuamente atribuição do Poder Judiciário.

Consoante Coelho, o poder de dizer o direito é de competência do Poder Judiciário. Essa competência não versa somente sobre o poder de dizer o direito, abrange, inclusive, o poder de aplicar a norma ao caso concreto, de acordo com o entendimento adotado¹⁰⁷.

O Poder Judiciário, por meio da concreção das normas legais com que soluciona os conflitos, interpreta e aplica o Direito ao caso definitivamente. Os limites da

¹⁰⁴ Id. *Ibid.*, p. 130.

¹⁰⁵ BALEEIRO, op. cit., p. 674.

¹⁰⁶ Id., p. 677.

¹⁰⁷ COELHO, op. cit., p. 573.

interpretação judicial correspondem a um complexo sistema de controle e revisão. O duplo grau de jurisdição, as súmulas e precedentes, a ação rescisória são instrumentos direcionadores da função, inerente ao Poder Judiciário, de interpretar a lei para buscar-lhe o sentido correto, ou, pelo menos, compatível com a ordem jurídica. A peculiaridade da função judicial está em que esses limites são postos, examinados e fixados pelo próprio Poder Judiciário, que nenhum outro Poder pode rever¹⁰⁸.

Dá-se a esse proceder o nome subsunção do fato à norma.

Para Coelho, a lei tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional¹⁰⁹.

Por outro lado, por mais que se dispensem esforços no sentido de conferir objetividade à atividade interpretativa, o intérprete está fadado à sua condição de ser humano. O simples fato de pertencer ao mundo impõe, necessariamente, parcela de subjetividade às decisões. A norma jurídica está em constante construção, tendo em vista a natureza da coisa, a razoabilidade jurídica, a nova retórica assentada na argumentação, a busca de valores e princípios, a tópica, o sistema jurídico aberto e a noção de historicidade do Direito¹¹⁰.

Em outras palavras, deve-se lembrar sempre o contexto em que a norma está inserida, uma vez que este é dinâmico e demanda incessante renovação e interação, conforme aduz José Eduardo Soares de Melo¹¹¹.

Coelho faz perspicaz classificação das relações da interpretação da norma. Nessa ordem de ideias, existem três níveis de relações: o declarativo, o corretivo e o integrativo.

O nível declarativo se utiliza de métodos exegéticos já consagrados, segundo a concepção do intérprete. São vários os métodos de interpretação veiculados pela doutrina, a título de exemplificação: literal ou gramatical, histórico ou histórico-evolutivo, lógico, teleológico, sistemático.

O nível corretivo ocorre em um segundo momento, levando-se em consideração o que se deu no nível interpretativo, a partir de quando o intérprete tem a possibilidade de dar à norma interpretação restritiva, extensiva, corretiva ou ab-rogante.

¹⁰⁸ BALEEIRO, op. cit., p. 677.

¹⁰⁹ COELHO, op. cit., p. 573.

¹¹⁰ BALEEIRO, op. cit., p. 675.

¹¹¹ MARTINS, op. cit., p. 161.

Para elucidar, houve redução do alcance de determinada norma quando o Supremo Tribunal Federal declarou que a expressão “salário” tinha o sentido estrito que lhe emprestava o Direito do Trabalho. Isso porque o sentido que lhe concediam os intérpretes do Poder Executivo visava à tributação do salário como um conceito amplo – não apenas os valores recebidos em decorrência da relação de emprego.

Por outro lado, no caso do “faturamento” para incidência da PIS e da COFINS, o mesmo tribunal conferiu a tal nome juris uma compreensão dilargada, incluindo diversos itens no conceito de receita bruta tida como “faturamento”, na aplicação da norma¹¹².

O nível integrativo, por fim, só tem cabimento quando o intérprete visualiza omissão ou lacuna normativa. É incabível a aplicação da norma ao caso concreto. É neste caso que se emprega a equidade, analogia, costumes, doutrina, jurisprudência e princípios gerais do Direito.

A síntese é de Carvalho:

[...] o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo¹¹³.

Para que haja uma correta aplicação do direito, pressupõe-se a interpretação. Isso significa que a atividade intelectual deve se desenvolver com fundamento em princípios hermenêuticos, que visem construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas¹¹⁴.

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 143.

¹¹³ CARVALHO, op. cit., p. 130-131.

¹¹⁴ Id. Ibid., p. 128.

Na atividade interpretativa, o ordenamento jurídico brasileiro concebe que a supremacia das normas constitucionais aliado à presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo Poder Público requerem daquele que interpreta a Constituição a preferência, a ser observada em todos os casos, ao sentido da norma que se adapte ao texto constitucional.

Alguns princípios norteadores contribuem na interpretação da norma, como a unidade da Constituição, em que a interpretação constitucional deve ser feita de forma holística, evitando contradições entre si; o efeito integrador, que prefere a integração política e social na resolução de problemas constitucionais; a máxima efetividade ou eficiência, cujo escopo é conceder a maior eficácia possível; a justeza ou conformidade funcional, que objetiva impedir que o intérprete da Constituição posicione-se de modo a subvertê-la, alterá-la ou perturbá-la; a concordância prática ou harmonização, que visa a combinação e coordenação dos bens jurídicos conflitantes, para que não haja o solapamento de um em detrimento de outro; a força normativa da Constituição, que nada mais é do que a busca pela maior eficácia, aplicabilidade e permanência das normas constitucionais¹¹⁵.

Carvalho diferencia com primor a interpretação da hermenêutica, sustentando que o campo hermenêutico se dedica, de modo genérico, aos meios, critérios e esquemas interpretativos. Já a seara interpretativa se propõe a analisar determinado dispositivo legal e se fazer valer de princípios, instrumentos e fórmulas preconizados pela hermenêutica¹¹⁶.

Diante dos objetivos deste trabalho, imprescindível é discutir acerca do cabimento da interpretação extensiva ou analogia às imunidades tributárias.

Isso se deve em razão de o art. 150, § 2º, CF, encerrar apenas as autarquias e as 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. Não há menção às sociedades de economia mista.

Entrementes, as sociedades de economia mista estão, a priori, antevistas no § 3º do acima citado dispositivo, a saber:

¹¹⁵ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. *Hermenêutica e argumentação neoconstitucional*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 34-35.

¹¹⁶ CARVALHO, op. cit., p. 128-129.

§ 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 imóvel¹¹⁷.

Nessa senda, também é a redação do art. 173, § 2º, CF: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”¹¹⁸.

Este breve panorama serve para a compreensão da necessidade de se perquirir sobre o cabimento de interpretação extensiva ou analogia às imunidades tributárias.

2.2.1 Interpretação extensiva

A Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, em suas contrarrazões ao Recurso Extraordinário nº 580.264, defendeu que “os dispositivos que concedem imunidade ou isenção, são sempre **taxativos**, não podendo sofrer interpretações que não a literal, nos termos do que dispõe o artigo 111 do CTN.”¹¹⁹.

Machado ¹²⁰giza que as autoridades da Administração Tributária interpretam restritivamente as imunidades tributárias, tendo em vista que tais imunidades têm o sentido de discriminar, ou seja, estabelecer diferenças. Todavia, a melhor doutrina diverge deste ponto.

É de grande prestígio a conveniência de distinguir a norma do art. 111, CTN – aplicável à isenção – dos casos de imunidade tributária. O art. 111, CTN, prevê a interpretação literal nos casos de isenção tributária. Não há alusão à imunidade.

¹¹⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Contrarrazões ao Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A, Hospital Cristo Redentor S/A, Hospital Fêmina S/A e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Protocolo em 28/11/2007. Grifo do autor.

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária e Educação. Disponível em <www.hugomachado.adv.br> Acesso em 09/04/2013

Corrêa¹²¹ expressa que “Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa”.

Como bem argumenta Sabbag, “enquanto a norma de isenção é de ser interpretada literalmente, a imunidade, a teor de precedentes do Supremo Tribunal Federal, admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionalmente consagrados”¹²². É desta opinião também Bernardo Ribeiro de Moraes¹²³, para quem as normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Interpretá-las restritivamente seria submeter a Lei Maior ao legislador menor.

A favor da interpretação ampliativa está, da mesma forma, Edgard Neves da Silva, ao aventar que, quando se trata de conteúdo e alcance de regras de imunidade, considera-se o sistema constitucional como um todo, por meio do método sistemático de interpretação, e a teleologia, ampla e indivisível, não admitindo restrições¹²⁴.

Na ilação de Carraza, em virtude de as imunidades tributárias serem tema afeto à Constituição Federal, elas devem ser submetidas a tratamento eminentemente constitucional, a saber, seus princípios e valores consagrados. A esta conclusão não se chegaria caso o objeto em questão fossem normas infraconstitucionais¹²⁵.

A própria Administração Fazendária, ao interpretar e aplicar a lei, deve considerar os ditames constitucionais¹²⁶. É inviável estender ou restringir o alcance da norma, mas examinar seu efetivo alcance tendo como pano de fundo todo o ordenamento e as circunstâncias do caso em estudo¹²⁷.

Se de um lado a norma isentiva deve ser interpretada literalmente, nos moldes do art. 111, CTN, a Suprema Corte, por outro lado, na oportunidade de julgamento do

¹²¹ CORRÊA, Walter Barbosa. Incidência, não-incidência e isenção. São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, p. 37.

¹²² SABBAG, op. cit., p. 288.

¹²³ MORAES, 1973, apud MARTINS, 2010, p. 303.

¹²⁴ MARTINS, op. cit., p. 303.

¹²⁵ CARRAZA, op. cit., p. 807.

¹²⁶ Id., p. 811.

¹²⁷ PAULSEN, op. cit., p. 228.

Recurso Extraordinário nº 102.141/RJ, pronunciou-se acerca da possibilidade de se dar interpretação ampla às imunidades tributárias, conforme se lê: “admite-se a interpretação ampla de modo a transparecer os princípios e postulados nela consagrados”¹²⁸.

Até mesmo Machado¹²⁹ sustenta que quase todas as normas existem para estabelecer diferenças e, nessa senda, discriminam. Dessa sorte, tem-se em mente que as imunidades são uma diretriz política à qual, de tão importante, conferiu-se status constitucional, a fim de resguardá-las. As imunidades são, por opção do legislador constituinte, normas que estabelecem diferenças. Não há que se negar tal sentença.

Evidencia-se, nesse passo, o contraste de interpretação que deve ser dispensada à norma de imunidade e à norma de isenção tributária.

Isso porque se deve cogitar, quando do estudo da norma de imunidade tributária, as razões políticas que levaram o legislador constituinte a contemplar determinada situação sob a égide da norma imunizante, sob pena de se frustrar os objetivos da Carta Magna.

Equívoco imperdoável, portanto, é pretender-se interpretar a norma de imunidade da mesma forma que se interpreta a norma de isenção tributária. Na norma de imunidade, deve-se buscar a razão política, para que se possa estabelecer o sentido que melhor a ela corresponda. Interpretar restritivamente norma de imunidade é inadmissível, pois pode significar, e no mais das vezes significa, a frustração dos objetivos com a norma visados pelo contribuinte¹³⁰.

Na ocasião do julgamento do Recurso ex officio nº 96.04.55528-6/PR, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª região estendeu às normas de imunidade tributária a imposição de serem interpretadas de forma restritiva, haja vista serem normas de exceção à regra geral de tributação.

Todavia, não se deve generalizar tal posicionamento jurisprudencial. Isso porque a análise perfunctória do processo em questão demonstra que a discussão se travou acerca da possibilidade de se estender a imunidade conferida a livros, jornais, periódicos e papel de

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 102.141/RJ. Encyclopaedia Britannica Editores Ltd e Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Min. Aldir Passarinho. Rio de Janeiro, 29 de novembro de 1985. Disponível em <www.stf.jus.br> Acesso em 09/04/2013.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária e Educação. Disponível em <www.hugomachado.adv.br> Acesso em 09/04/2013.

¹³⁰ Id. Ibid.

impressão, também a tudo o mais que, indiretamente, englobe o processo produtivo desses bens, o que significaria dizer que a própria empresa seria beneficiada com tal imunidade.

Como pode se constatar de trecho da ementa:

[...] 1. Também para as normas constitucionais aplica-se a regra de hermenêutica segundo a qual devem ser interpretadas restritivamente as normas que estabelecem exceções e as normas que criam imunidades são normas de exceção à regra geral de tributação.

2. Ao mencionar como imunes à tributação "livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão" o Constituinte delimitou claramente o objeto do tratamento favorecido. É razoável acrescentar a este rol também a tinta destinada à impressão, porque, afinal, ela constitui elemento diretamente integrado aos bens arrolados e é com eles alienado e consumido.

3. Todavia, a interpretação extensiva do dispositivo constitucional, cujo resultado é o de submeter à imunidade também tudo o mais que, indiretamente, esteja englobado no processo produtivo daqueles bens representa, na prática, outorgar imunidade não aos bens editados pela empresa, mas à própria empresa editora¹³¹.

Vê-se, nesse trilhar, que os princípios constitucionais são capazes de influenciar a interpretação da norma imunizante (e, portanto, constitucional), a fim de lhe conferir interpretação ampliativa.

2.2.2 Analogia

A analogia consta do rol de opções às quais o aplicador da lei pode se socorrer quando se depara com uma situação que enseje a integração da norma.

Conforme já explicitado, a integração da norma se dá quando não houver possibilidade de se solucionar o caso concreto apenas nos níveis declarativo e corretivo, conforme doutrina Coelho.

¹³¹ BRASIL. 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso ex officio nº 96.04.55528-6/PR. Gráfica e Editora Posigraf S/A e União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Teori Albino Zavascki, julgado em 05 de junho de 1997.

Assim sendo, no nível integrativo, mais especificamente, o uso da analogia, presta-se a auxiliar em casos de omissão e lacuna legislativa, aplicando-se uma lei reguladora de determinada situação em outra semelhante¹³². No mesmo sentido, Baleeiro¹³³.

Segundo delinea Ichihara¹³⁴, para o emprego da técnica da analogia, é imprescindível a ausência de norma que discipline o caso concreto. Nesse sentido, o cuidado é para não se confundir analogia – técnica de integração – com interpretação extensiva – quando se atua nos limites da lei em si considerada¹³⁵.

Idêntico é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 121.428/RJ, acrescentando, por oportuno, que na extensão a norma existe, sendo o método interpretativo necessário apenas para precisar-lhe os contornos¹³⁶.

O preenchimento da lacuna legal é, em última análise, criação de direito, ainda que tal processo esteja vinculado à norma preexistente. O que é vedado, por infringir o princípio da legalidade tributária, é a criação de débito tributário em virtude da integração analógica¹³⁷.

Diante de todo o exposto acima, observa-se que o esforço de perscrutar a viabilidade de concessão de imunidade recíproca – norma constitucional – às sociedades de economia mista, pode se dar pela via da interpretação ou da analogia.

Na primeira delas, utilizar-se-ia de métodos tais quais o teleológico e o sistemático, uma vez que não há menção expressa à figura da sociedade de economia mista nas hipóteses normativas do art. 150, VI, a, CF e art. 150, § 2º, CF.

Na segunda via, qual seja, a técnica da analogia, proceder-se-ia a um exercício de integração da norma, por não estar contemplada na lei constitucional.

¹³² BALTHAZAR, op. cit., p. 79.

¹³³ BALEEIRO, op. cit., p. 679.

¹³⁴ ICHIHARA, op. cit., p. 121.

¹³⁵ PAULSEN, op. cit., p. 911.

¹³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.428/RJ. Recorrente: Banco Real S/A. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 1º de junho de 2004. Disponível em <www.stj.jus.br> Acesso em 10/04/2013.

¹³⁷ FALCÃO, Amílcar de Araujo; NOVELLI, Flavio Bauer. Introdução ao direito tributário. 4. ed. rev. e atual. de acordo com a Constituição Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 64-65.

2.3 ASPECTOS DELIMITADORES DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

Com o intuito de assentar com precisão os termos os quais estão sendo discutidos, é oportuno discernir a imunidade da isenção e aprofundar o tema da imunidade tributária recíproca.

2.3.1 Uma distinção preliminar: imunidade e isenção

Na visão de Carvalho¹³⁸, há pouquíssimo em comum entre esses dois institutos. Sublinha, para tanto, três sinais comuns: “a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estrutura; e tratarem de matéria tributária”¹³⁹.

O preceito de imunidade, porquanto constitucional, colabora na estruturação de competências impositivas¹⁴⁰. Sua natureza é diversa da isenção, consequência da regra-matriz do tributo e que tem lugar na legislação ordinária, localizada no plano da incidência tributária. A imunidade está no plano da percussão tributária.

Uma vez observado que o traço diferenciador de maior expressão da imunidade para a isenção é o caráter constitucional de uma e o infraconstitucional de outra, lembra-se a divisão elaborada por Carvalho das normas de estrutura e normas de conduta.

É recorrente, inclusive, confundir imunidade com isenção. O próprio legislador constitucional comete o equívoco nos arts. 195, § 7º, e 184, § 5º, ambos da Constituição Cidadã. Nestes casos, a letra da lei apresenta “isenção”. Todavia, deve-se entender por “imunidade”.

¹³⁸ CARVALHO, op. cit., p. 237.

¹³⁹ Id., p. 237.

¹⁴⁰ Id., p. 237.

A imunidade é instituto de sede constitucional e a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação¹⁴¹. A distinção, no silogismo de Coelho¹⁴², é feita a partir da hierarquia normativa.

Amaro, discorrendo acerca da distinção entre imunidade e isenção, arremata que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”¹⁴³.

Baleeiro¹⁴⁴ reforça a ideia, sustentando que uma afronta à imunidade gera inconstitucionalidade ao passo que uma afronta à lei isentiva tem por decorrência lógica a ilegalidade.

2.3.2 A imunidade tributária recíproca

Vencidos os preceitos propedêuticos acerca do conceito de imunidade e sua maneira de interpretação, cabe, neste momento, discorrer acerca da imunidade recíproca.

Imunidade recíproca é o termo dado ao disposto no art. 150, VI, a, CF, que veda aos entes federativos a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. O art. 150, § 2º, da CF/88, estende a imunidade recíproca também às autarquias e fundações públicas¹⁴⁵.

O § 3º, do mesmo dispositivo, informa que a imunidade tributária recíproca não se aplica 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 imóvel¹⁴⁶.

¹⁴¹ SABBAG, op. cit., p. 287.

¹⁴² COELHO, op. cit., p. 135.

¹⁴³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012., p. 177.

¹⁴⁴ BALEEIRO, op. cit., p. 113-114.

¹⁴⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁴⁶ Id. Ibid.

Evita-se, dessa forma, que o Estado imiscua-se, em sua função precípua, com as atividades econômicas próprias da iniciativa privada. A simbiose em questão poderia ocasionar concorrência desleal, por razões óbvias¹⁴⁷.

O Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, proferiu substancial voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF¹⁴⁸, em que assentou o fato de a Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, tomou por base múltiplas tendências da experiência constitucional comparada, consolidando o sistema do federalismo de equilíbrio, cujo elemento fundador é a igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federado.

Esse vínculo isonômico, pacificador, é extrato da imunidade tributária recíproca, constituindo-se fator indispensável à preservação institucional das unidades da Federação. A concepção em voga impede a instituição de impostos entre si. Em igual sentido, Amaro¹⁴⁹, Sabbag¹⁵⁰.

A federação tem origem na associação de Estados no intuito de formar um novo Estado (federal) cujos atributos e soberania sejam repartidos rigidamente. O relacionamento se dá pela autonomia recíproca da União e Estados sob a égide da Constituição Federal, que assinala a igualdade jurídica na medida em que todos extraem sua competência da mesma norma.

O princípio republicano é garantido por uma série de mandamentos constitucionais inspirados no sistema norte-americano de checks and balances, o que inclui sistemas de controle, fiscalização, responsabilização e representatividade. O princípio republicano viabiliza o próprio sistema jurídico, funcionando como alicerce de toda a estrutura constitucional¹⁵¹.

¹⁴⁷ SABBAG, op. cit., p. 314.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC e União. Relator: Min. Sydney Sanches, DJ 18 de março de 1994.

¹⁴⁹ AMARO, op. cit., p. 178.

¹⁵⁰ SABBAG, op. cit., p. 295.

¹⁵¹ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. ed. atual. 4. tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 37-38.

O bem comum visado pelas entidades federativas é, na própria expressão empregada, comum, de modo que a todos aproveita. Essa questão federativa de proteção da coisa pública é elemento fundamental à imunidade recíproca.

E é desse modo que a imunidade governamental deve ser examinada. A finalidade do princípio imunitório é impedir que a coisa pública seja molestada pela tributação. As pessoas políticas não possuem capacidade contributiva, são dotadas de competência para tributar, exceto umas às outras.

De mais a mais, a questão entranha-se no intrico federativo. As pessoas políticas que convivem na Federação estão voltadas, todas elas, ao bem comum. Não é admissível que venham a se tributar mutuamente, estendendo-se a imunidade até as instrumentalidades dos Poderes Públicos. Aliás, foi por aí que a cogitação da imunidade teve início nos EUA. Entre nós, a coisa é diferente, habemus suprema lex. O habitat da imunidade é a Constituição¹⁵².

Costa classifica a imunidade recíproca como subjetiva e ontológica. Subjetiva porque estabelecida em função das pessoas políticas. Ontológica porque é consequência necessária do princípio da isonomia.

Para a referida autora, a imunidade mútua decorre do princípio federativo e da autonomia municipal. Inclui, ademais, a ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas como fundamento de tal imunidade, haja vista seus recursos destinarem-se à prestação de serviços públicos¹⁵³. Carvalho inclui também, como alicerçador da imunidade mútua, o postulado da isonomia dos entes constitucionais¹⁵⁴.

A ideia que permeia o conceito de federação é balizada pela autonomia dos entes que a compõem, na medida em que a cobrança de impostos entre si seria aceitar a possibilidade de um ente impedir que outro ente realize seus objetivos institucionais. Tanto é que a Constituição elevou à condição de cláusula pétrea, sendo proibida a deliberação de proposta de emenda tendente a abolir a “forma federativa de Estado” (art. 60, § 4º, I, CF¹⁵⁵). Se nem emenda constitucional tem poderes para tanto, menos poderes tem a lei tributária¹⁵⁶.

¹⁵² COELHO, op. cit., p. 254.

¹⁵³ COSTA, op. cit., p. 84.

¹⁵⁴ CARVALHO, op. cit., p. 238.

¹⁵⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁵⁶ CARRAZA, op. cit., p. 823.

Como se sabe, impostos são tributos que independem de contraprestação estatal, o que representa, por evidente, a supremacia do ente tributante sobre quem é tributado. Quando as partes são compostas por pessoas políticas, não há hierarquia, não há subordinação, não há sobreposição. Está-se sob a égide do império da igualdade jurídica¹⁵⁷. Mesmo que não houvesse o art. 150, VI, a, CF, para dispor acerca de tal vedação, esta seria decorrência lógica do sistema constitucional.

Para se tomar como exemplo, na Constituição dos Estados Unidos da América não há qualquer menção expressa a respeito da imunidade tributária recíproca.

Em 1819, no caso *McCulloch vs. Maryland*, a Corte Suprema, sob a coordenação de seu Chief-Justice, John Marshall, concebeu valoroso *leading case* e assentou que

[...] I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União¹⁵⁸.

Amaro defende a possibilidade de incidência de impostos indiretos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), uma vez que a imunidade não se estende ao produtor, contribuinte de IPI. Não há lógica na classificação dos tributos distinguindo o imposto que incide sobre o patrimônio móvel do imóvel, ambos são patrimônio¹⁵⁹.

Em princípio, tanto as empresas públicas como as sociedades de economia mista são detentoras de personalidade jurídica de direito privado e, como tal, não se tornam merecedoras do manto protetor da regra imunizante¹⁶⁰. A antiga Súmula nº 76 (13/12/1963), do Supremo Tribunal Federal, aduzia que “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, ‘a’, Constituição Federal”.

Nesse sentido, o art. 173, § 3º, CF, proíbe a fruição de privilégios fiscais às sociedades de economia mista e empresas públicas caso estes não sejam estendidos às empresas do setor privado. No entanto, o disposto no art. 150, § 3º, CF, quer significar que a

¹⁵⁷ CARRAZA, op. cit., p. 823.

¹⁵⁸ Id., p. 824.

¹⁵⁹ AMARO, op. cit., p. 178.

¹⁶⁰ Id. Ibid. p. 303.

imunidade tributária recíproca não aproveita a pessoas políticas que exerçam atividades próprias da iniciativa privada ou que seja remunerada por qualquer modalidade de contraprestação, preços ou tarifas. A contrario sensu, quando não houver contrapartida por parte do beneficiário, a pessoa política tem direito à imunidade recíproca.

É que, nestes casos, as exigências fiscais mutilariam, ainda que em parte, a renda ou patrimônio destas pessoas, embaraçando o cumprimento de suas atividades públicas essenciais. O desempenho destas atividades econômicas corresponde à prestação de serviços públicos.

De fato, não havendo repasse, aos usuários, dos custos dos serviços públicos que os beneficiam, qualquer imposto que a pessoa política suportasse (pela obtenção dos meios necessários à prestação destes mesmos serviços públicos) acabaria incidindo sobre sua renda ou capital (patrimônio), afrontando a letra e o espírito do art. 150, VI, “a”, da CF¹⁶¹.

Atividades públicas essenciais na modalidade de serviços públicos que não repassem aos usuários seus custos de funcionamento e operacionalização, caso sujeitas ao pagamento de imposto, estariam, em última análise, comprometendo sua própria instituição, em desacordo com o ideal do art. 150, VI, a, CF.

A imunidade política, extensível às autarquias, não abrange qualquer empresa privada ou órgão da Administração Indireta que exerça atividade concorrencial ao setor privado ou seja remunerada por preços públicos¹⁶². Nessa toada, a situação dos órgãos da administração indireta merece qualificação, a fim de fazer jus ao privilégio fiscal sob análise, de não exercer atividade concorrencial ao setor privado ou ser remunerada por preços públicos. Constitui-se direito à imunidade mútua, empresas públicas e sociedades de economia mista que desempenhem atividades na função exclusiva de Estado¹⁶³.

Opinião inovadora é a de Coelho. Para ele, para desfrutar do beneplácito em testilha, exige-se que o órgão da administração indireta, seja empresa pública ou sociedade de economia mista, preste serviço público e não desenvolva atividade econômica privativa de empresas privadas¹⁶⁴. O convencimento de Roque Antonio Carrazza é assente e acompanha o de

¹⁶¹ CARRAZZA, op. cit., p. 835.

¹⁶² MARTINS, op. cit., p. 47.

¹⁶³ SABBAG, op. cit., p. 307.

¹⁶⁴ COELHO, op. cit., p. 256.

Coelho, colocando sob a égide da imunidade recíproca tanto empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia¹⁶⁵.

A Suprema Corte brasileira, em concordância com o que será demonstrado no capítulo seguinte, já entendeu pela possibilidade de enquadramento de empresas públicas como beneficiárias de imunidade recíproca. A tese já radicada no Supremo Tribunal Federal e parte da doutrina¹⁶⁶ é a de que empresa pública ou sociedade de economia mista podem ser beneficiadas pela imunidade recíproca, desde que prestem serviço público em regime de monopólio.

Lima faz percuciente explanação:

Quando o Estado age como empresa na iniciativa privada, com suas empresas públicas e sociedades de economia mista, sujeita-se, como dito, às regras das empresas privadas, não gozando dos privilégios fiscais não extensíveis a estas. Dessa forma, como exemplo, poderíamos citar a Caixa Econômica Federal, empresa pública, e o Banco do Brasil, sociedade de economia mista, que, embora sejam “estatais”, pois seus controles acionários pertencem à União, não gozam dos privilégios da imunidade recíproca. Ocorre que há de se levar também em consideração que, mesmo agindo como empresa privada no setor privado, logo, fora dos monopólios estatais, em algumas situações ou circunstâncias, essas “estatais” poderão agir com estatalidade, passando, neste momento, a auferir o tão desejado benefício imunizatório¹⁶⁷.

Perceba-se, por oportuno, que a “estatalidade” da atividade é motivo suficiente para justificar a concessão de imunidade tributária recíproca, considerando que empresas públicas e sociedades de economia mista, atuantes na iniciativa privada, atuem no âmbito privado com monopólio ou prestando serviço público essencial.

É, positivamente, neste ponto que ganha força a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Marçal Justen Filho, Roque Antonio Carrazza, Celso Antônio Bandeira de Mello, dentre outros, conforme será explorado no capítulo seguinte, juntamente com o debate dos argumentos do Supremo Tribunal Federal atinentes ao tema.

¹⁶⁵ CARRAZA, op. cit., p. 833-834.

¹⁶⁶ PAULSEN, op. cit., p. 230.

¹⁶⁷ LIMA, Luatom Bezerra Adelino de. Da Extensão da Imunidade Recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista e os Impostos Indiretos. RET. 57/116, set-out/07.

3 O ATUAL ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

O Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula de todo o Judiciário, a quem compete a guarda e defesa da Constituição, têm se manifestado a respeito da possibilidade de se reconhecer a imunidade tributária recíproca a empresas públicas e sociedades de economia mista. Passa-se a analisar os termos em que a Suprema Corte brasileira vem consolidando seu entendimento, a fim de verificar eventual respaldo doutrinário para tanto.

3.1 PRECEDENTES RELEVANTES

Os precedentes de maior relevância ao presente estudo são os casos emblemáticos da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), nos Recursos Extraordinários nºs 407.099/RS e 220.906/DF, da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO), no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 363.412/BA e no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.190.088/ES, da Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (CAERD), na Ação Cautelar nº 1.550/RO, da Companhia Paranaense de Energia Elétrica, no Recurso Extraordinário nº 569.549/PR, e da Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais, nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 405.267/MG.

3.1.1 O caso ECT

O Recurso Extraordinário nº 407.099 foi interposto pela ECT em face de acórdão proferido pelo Tribunal Federal da 4ª Região, que negava o privilégio tributário da imunidade tributária recíproca à empresa pública em questão.

Os argumentos aventados pela recorrente foram no sentido de que o art. 173, § 2º, CF, aplica-se apenas à empresa pública que explore atividade econômica em regime de

concorrência com a iniciativa privada. A ECT, desse modo, seria uma empresa prestadora de serviço público reservado a União e tal atividade não perderia o caráter público em virtude de delegação.

Aduz que os bens da ECT são públicos e, portanto, impenhoráveis e imprescritíveis. Ressalta que o art. 150, §3º, CF, aplica-se exclusivamente a prestação de serviços públicos por particulares (art. 175, segunda parte, CF).

Por fim, sustenta que a ECT deve ser beneficiada pela imunidade tributária recíproca, considerando que se trata de serviço público executado por bens inatingíveis por interferências ou onerações que possam inviabilizá-lo, haja vista ser contínuo, regular, correto e impessoal.

O acórdão, por unanimidade, deu provimento ao recurso, sob o fundamento de que a recorrente é empresa pública prestadora de serviço público de caráter obrigatório e exclusivo (art. 21, X, CF), de modo que não atua na esfera concorrencial. Entendeu-se pela constitucionalidade do art. 12, do Decreto-lei nº 509/69:

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.¹⁶⁸

De se destacar que o relator deixou expresso seu entendimento de que a empresa pública que presta serviço público tem natureza de autarquia¹⁶⁹, às quais não se aplica o art. 173, § 1º, CF. Em idêntico sentido: RE nº 363.290, RE nº 428.821, RE nº 437.889, ACO nº 765.

É o mesmo fundamento também utilizado no RE nº 220.906/DF, que reconheceu a impenhorabilidade dos bens, rendas e serviços, além da observância ao regime de precatório, uma vez que seu capital é constituído integralmente pela União e sua receita provém de subsídio do Tesouro Nacional.

¹⁶⁸ BRASIL. Decreto-lei nº 509/69. Dispõe sobre a transformação do Departamento dos Correios e Telégrafos em empresa pública, e dá outras providências.

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407.099/RS. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Município de São Borja. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06 de agosto de 2004.

Conforme Geraldo Ataliba¹⁷⁰, “[...] a indisponibilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade de bens públicos são formas de proteção aos fins a que eles servem. E alcançam as pessoas administrativas, inclusive sob a forma de empresa”.

Questão interessante foi suscitada pelo Ministro Moreira Alves, no sentido de assentar a impossibilidade de ser distinguir os bens/rendas afetados dos não afetados, cujo intuito seria o de diferenciar quais bens/rendas seriam indisponíveis, imprescritíveis e impenhoráveis.

O art. 173, § 1º, II, CF, impõe a submissão das sociedades de economia mista e empresas públicas exploradoras de atividade econômica ao regime jurídico próprio das empresas privadas. Todavia, isso não significa que devam ser equiparadas sem qualquer restrição. Pode-se excepcionar por norma constitucional, como é o caso da exigência de admissão de servidores via concurso público¹⁷¹.

Suscita-se a necessária distinção entre o que é atividade econômica e o que é serviço público. A atividade econômica é regida pela livre iniciativa e gerida por administradores de empresas privadas. É direito fundamental, enquanto exercido no interesse da realização da justiça social, da valorização do trabalho e do desenvolvimento nacional¹⁷². O serviço público é de titularidade estatal, tem natureza pública, rege-se pelo direito público.

As empresas estatais prestadoras de serviços públicos são expressão da descentralização de serviços pela personalização da entidade prestadora. Cabe à Administração a discricionariedade de eleger a forma de gestão dos serviços públicos. São três caminhos possíveis: prestar o serviço diretamente; delegar a empresa estatal (empresa pública ou sociedade de economia mista); ou conceder (por autorização ou permissão) a empresa privada.

A exploração de serviços públicos por intermédio de empresa estatal exclui a subordinação ao que dispõe o art. 173, CF¹⁷³. A empresa estatal prestadora de serviço público pode assumir diferentes formas, não necessariamente aquela característica das empresas

¹⁷⁰ FAZENDA PÚBLICA. Patrimônio Administrativo. Empresas Estatais Delegadas de Serviço Público. Regime de seus bens. Execução de suas dívidas. Geraldo Ataliba. RTDP 7/21.

¹⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.906/DF. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Ismar José da Costa. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ, 21 de outubro de 2003.

¹⁷² SILVA, op. cit., p. 801.

¹⁷³ Id., p. 802.

privadas. Para Silva¹⁷⁴, a natureza dessas empresas estatais assemelha-se à natureza das concessionárias de serviços públicos, resguardado diferenças como não se sujeitar à disciplina do art. 175, CF (reversão, encampação, equilíbrio econômico financeiro do contrato).

O Ministro Nelson Jobim, em seu voto no RE nº 220.906/DF, explicitou que, sob a égide da Constituição de 1967, somente as empresas públicas que explorassem atividade não monopolizada estariam sujeitas ao mesmo regime das empresas privadas.

A Constituição de 1988, por sua vez, trouxe expressamente quais atividades operaria em regime de monopólio (art. 177, CF). Com relação à competência dos entes federativos, esta foi regulada também pelo legislador constituinte. É o caso do serviço postal (art. 21, X, CF), prestado pela ECT.

A fim de se distinguir quando o Estado atua prestando ou regulando serviços públicos de quando atua em área de titularidade do setor privado, deve-se observar os ditames constitucionais. Trata-se, em verdade, da questão do tamanho do Estado, em que é opção política reservar ao Estado maior ou menor número de atividades.

3.1.2 O caso INFRAERO

O Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 363.412/BA trata da insurgência do Município de Salvador em face da INFRAERO, assistida pela União, em razão da extensão do benefício da imunidade tributária recíproca à agravada, no que pertine ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS).

As razões do reconhecimento de imunidade mútua estão bem delineadas pela ementa:

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

¹⁷⁴ Id., p. 803.

de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente 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-fim¹⁷⁵.

Como pode se ver, as características do caso INFRAERO se assemelham em muito com o caso ECT. É de se destacar que a inexigibilidade de imposto atinge também as atividades meio executadas pela INFRAERO, essenciais para o custeio da empresa e necessárias à realização da sua atividade fim.

Vale mencionar que o objeto da INFRAERO, com respaldo no art. 21, XII, c, CF, é “implantar, administrar, operar e explorar industrial e comercialmente a infraestrutura aeroportuária que lhe for atribuída pela Secretaria de Aviação Civil da Presidência da República”¹⁷⁶.

Deixou-se explicado que o postulado da livre concorrência (art. 170, IV, CF), que enseja o regime jurídico das empresas do setor privado, é aplicável apenas às empresas governamentais que explorem atividade econômica em sentido estrito. Fora da alçada do art. 173, § 1º, CF, estão empresas públicas, sociedades de economia mista, e subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.

Conforme se extrai do RE nº 363.412 AgR/BA, a juíza Selena Maria de Almeida aduz que o art. 150, § 3º, CF, que veda o reconhecimento de imunidade tributária recíproca a particulares concessionários, ainda que por meio de empresas de capital misto, de serviços públicos concedidos e atividade econômica remunerada pela cobrança de preços ou tarifas, não pode ser estendido a outras situações.

Não se pode assumir, a saber, que tal dispositivo atinja também empresas públicas sem fins lucrativos, delegatárias de serviços públicos. Ora, se a particularidade de ser remunerado por preço ou tarifa é fator excludente da imunidade intergovernamental recíproca, seria necessário tributar autarquias e fundações que os cobram, como FGV, OAB, CREA,

¹⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 363.412/BA. Município de Salvador e Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO). Relator: Ministro Celso de Mello. DJe, 19 de setembro de 2008.

¹⁷⁶ BRASIL. Lei nº 5.862, de 12 de dezembro de 1972. Autoriza o Poder Executivo a constituir a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO, e dá outras providências.

empresas públicas que explorem, por delegação, serviço público em regime de monopólio ou semi monopólio, sem a finalidade de se apropriar do lucro, como ETC, INFRAERO¹⁷⁷.

O resultado de tais empresas é, segundo previsão legal, melhorar o serviço público ou revertê-los aos cofres públicos. Nessa senda, a mencionada juíza estabelece os requisitos a serem observados caso autarquia, fundação ou empresa pública, queiram se beneficiar da regra da imunidade recíproca:

- a) a existência de um serviço público a ser prestado por ente delegatário, e;
- b) a delegação do respectivo serviço público, por força de lei;
- c) que será prestado sem intuito lucrativo, em prol da coletividade;
- d) em nome do ente delegante (pessoa jurídica de direito público: União, Estados e Municípios);
- e) cujos resultados não sejam jamais apropriados por acionistas particulares (caso das empresas de economia mista);
- f) e, ao contrário, sejam sempre reaplicados na ampliação e melhoria dos serviços públicos prestados e/ou entregues às pessoas políticas delegantes¹⁷⁸.

Tanto empresa pública quanto sociedade de economia mista que prestem serviço público, atuam na órbita da Administração Indireta e, enquanto tal, não desenvolvem atividade econômica própria das empresas privadas, submetem-se ao regime de direito público.

Para prestar serviço público, basta que a atividade esteja prevista nos dispositivos constitucionais pertinentes, majoritariamente arrolados nos arts. 21 a 25, 30 e 32, § 1º, todos da CF.

Conclui-se, desse modo, pela extensão da imunidade tributária recíproca a empresas públicas, autarquias e fundações, independentemente de cobrança de preços públicos ou tarifas, desde que seu capital seja exclusivamente público, preste serviço público, sem apropriação dos lucros, seja delegatária de funções próprias dos entes políticos, por força de lei.

O Superior Tribunal de Justiça (STF), no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 1.190.088/ES, adotou posicionamento menos detalhado, porém muito assemelhado ao do Supremo Tribunal Federal, em voto do então Ministro Luiz Fux (atualmente no STF), em que

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 363.412/BA. Município de Salvador e Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO). Relator: Ministro Celso de Mello. DJe, 19 de setembro de 2008.

¹⁷⁸ Id. Ibid., p. 20.

se registrou: “As sociedades de economia mista e empresas públicas que prestam serviços públicos em caráter de exclusividade devem receber o mesmo tratamento conferido às autarquias, eis que, de forma reflexa, integram o conceito de Fazenda Pública”¹⁷⁹.

O caso também tem a INFRAERO como agravada e a qualifica como empresa pública que presta serviço público em caráter de exclusividade, de maneira que aplica-se a imunidade recíproca aos serviços que visem o atendimento da finalidade para a qual foi criada.

3.1.3 O caso CAERD

Na Ação Cautelar nº 1.550/RO, a Companhia de Águas e Esgoto de Rondônia – CAERD visa a concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário não admitido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia.

A alegação toma por base a jurisprudência do STF no caso do RE nº 407.099/RS no sentido de que empresas públicas e sociedades de economia mista, quando prestadoras de serviço público, estão abrangidas pela imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, CF.

Como é cediço, uma ação cautelar, para ser julgada procedente, precisa comprovar plausibilidade jurídica da questão discutida e o perigo de prejuízos irreparáveis ou de difícil reparação oriundos da execução do ato.

O relator do caso entendeu pela procedência da ação, na medida em que a CAERD é sociedade de economia mista prestadora de serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e que, portanto, tem direito à imunidade intergovernamental recíproca¹⁸⁰.

¹⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.190.088/ES. Município de Vitória e Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO). Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 05 de agosto de 2010.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.550/RO. Companhia de Água e Esgotos de Rondônia (CAERD) e Município de Guajará Mirim. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe, 18 de maio de 2007.

A CAERD possui, inclusive, metas das políticas de saneamento do Poder Público para cumprir (art. 21, XX, CF), de modo que é mero instrumento estatal e não atua em atividade econômica estrito senso.

Interessante notar que no presente caso não houve menção, como nos casos precedentes, ao monopólio da empresa sobre o serviço prestado, o que já representou uma diminuição dos requisitos indispensáveis ao reconhecimento de imunidade mútua.

3.1.4 Os casos CAAMG e COPEL

Antes de passar à análise do caso das entidades hospitalares, cumpre examinar brevemente o posicionamento da Suprema Corte perante a Caixa de Assistência aos Advogados de Minas Gerais e a Companhia Paranaense de Energia Elétrica.

No que toca à CAAMG, esta é órgão componente da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), conforme o Estatuto da OAB (art. 45, IV, Lei nº 8.906/94). A tentativa da postulante foi no sentido de ser considerada apta a beneficiar-se da imunidade intergovernamental recíproca, por extensão à imunidade que faz jus a própria OAB.

Vale lembrar que a OAB é considerada autarquia federal e tem direito à imunidade tributária recíproca (art. 45, § 5º, Lei nº 8.906/94). Nesse norte, a CAAMG, por receber receitas da OAB e seu patrimônio se incorporar ao do Conselho Seccional respectivo, além de ter caráter assistencial e de seguridade complementar – próprios da OAB (que optou por desconcentrar), acredita preencher os requisitos necessários para ter a imunidade mútua¹⁸¹.

Ocorre que as atividades inerentes à OAB são tão somente a defesa da Constituição, da ordem jurídica do Estado democrático de direito, dos direitos humanos, da justiça social. A CAA não tem tal escopo, mas prover benefícios pecuniários e assistenciais a

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 405.267/MG. Município de Belo Horizonte e Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJe, 14 de maio de 2012.

seus associados, sem qualquer instrumentalidade estatal. Por mais que a CAAMG integre a estrutura da OAB, as atividades são dissociadas.

Inclusive, as CAA possuem personalidade jurídica própria (art. 45, § 6º, EOAB). Nada dissocia as CAA das demais entidades destinadas à concessão de benefícios assistenciais ou previdenciários a seus associados, sejam servidores públicos ou empregados privados, de modo que o STF decidiu não caber imunidade recíproca nesse caso.

No que pertine à COPEL, trata-se de sociedade de economia mista prestadora de serviço público à qual foi reconhecido direito à imunidade tributária recíproca do art. 150, VI, a, CF, fazendo-se menção à imunidade abrangente, inclusive, imóveis públicos cedidos em regime de concessão à empresa qualificada como a Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP)¹⁸².

No caso da CODESP, restou assentado que a imunidade tributária recíproca deve vencer três etapas para que seja concedida. A primeira é com relação à abrangência estrita à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais do ente federado, protegendo sua autonomia política. A segunda é a necessidade de tributação das atividades de exploração econômica. A terceira etapa consiste em não haver quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

De se destacar, por fim, que a CODESP foi considerada como instrumento estatal, considerando-se que a exploração de portos marítimos, fluviais e lacustres são serviços públicos. O controle acionário desta empresa pertence à União, que detém 99,97% das ações e não há indícios de que a pessoa jurídica vise acúmulo patrimonial público ou privado. Tampouco há elementos de risco de rompimento do equilíbrio concorrencial ou da livre iniciativa¹⁸³.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 569.549/PR. Município de São José dos Pinhais e Companhia Paranaense de Energia – COPEL. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJe, 26 de abril de 2011.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.472/SP. Município de Santos e Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJe, 01 de fevereiro de 2011.

3.2 A SINGULAR SITUAÇÃO DAS ENTIDADES HOSPITALARES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 580.264/RS

Como se analisou, a Suprema Corte brasileira e o Tribunal da Cidadania vêm entendendo pela possibilidade de reconhecimento de imunidade tributária recíproca à ECT, à INFRAERO, à CAERD, à CODESP e à COPEL.

Todavia, nesses casos, os atributos de cada empresa permitiam enquadramento sistemático no raciocínio construído pela jurisprudência: prestar serviço público por delegação, através de lei; inexistir intuito lucrativo; não haver distribuição de lucros, aplicando-os na melhoria dos serviços prestados ou revertendo-os ao ente delegante.

Nesse sentido, o caso das entidades hospitalares sociedades de economia mista apresenta peculiaridades que serão atentamente averiguadas a seguir.

3.2.1 O recurso extraordinário nº 580.264/RS

No Recurso Extraordinário nº 580.264/RS, os hospitais Nossa Senhora da Conceição S.A., Cristo Redentor S.A. e Femina, recorrem em face de decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que rechaçou a concessão de imunidade tributária recíproca aos recorrentes.

Os postulantes organizaram seus argumentos com base em suas características intrínsecas, que destoam das qualidades dos exemplos já cotejados e que obtiveram sucesso em seus pleitos. Assim, argumentaram prestar serviços públicos de inequívoca importância social, não se tratando de atividade econômica.

Para tanto, consignam que atendem exclusivamente pelo Sistema Único de Saúde (SUS), desde 31/12/2003, conforme deliberação de suas diretorias, bem como suas receitas provêm unicamente de repasses da União e do Município de Porto Alegre. Esse argumento seria o suficiente a comprovar a inexistência de concorrência com o setor privado.

Ademais, a constituição societária de tais hospitais é de entidade privada de fins lucrativos. Todavia, alegam que tal constituição é subvertida na medida em que 99,99% do capital social pertence à União, que detém o controle acionário, e os outros 0,01% (seis ações), são de domínio de seis conselheiros (uma para cada) que compõem o Conselho da Administração, em caráter precário e gratuito, com o fim específico de gestão e restrito ao tempo de mandato, em obediência ao art. 260, I, d, e 146 da Lei nº 6.404/76¹⁸⁴.

No mérito, o Estado afirma que a imunidade tributária recíproca não alcança o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), uma vez que o fato gerador deste (circulação de mercadorias), não está na previsão constitucional do art. 150, VI, a, CF, (patrimônio, rendas ou serviços).

Contrapõe, ainda, a impossibilidade de se estender às sociedades de economia mista um benefício dado apenas aos entes federativos e suas autarquias e fundações. Por fim, giza a necessidade de se identificar quais são as atividades essenciais às quais a proteção constitucional deve estar vinculada.

O Ministro Relator Joaquim Barbosa, em seu voto, pondera a necessidade de se perquirir se o mecanismo (imunidade) e seu efeito jurídico (proibição constitucional de tributação) são condizentes com a função que lhe foi reservada pela Constituição. Desse modo, não basta apenas examinar se o bem é de propriedade estatal, objetivamente.

Isso pode ser percebido no art. 150, §§ 2º e 3º, CF, que exigem vinculação a finalidades essenciais e excluem materialidades vinculadas à exploração de atividade econômica regidas por normas de empreendimentos privados ou em que haja contraprestação de preço ou tarifa pelo usuário.

O escopo maior da norma imunizante é a proteção do pacto federativo e resguardar a capacidade contributiva. Decorrência disso é que apenas as materialidades inexoravelmente ligadas às funções estatais podem estar sob a sombra da imunidade tributária recíproca.

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A e outros e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJe, 06 de outubro de 2011.

Assim sendo, enquanto instrumentalidade estatal, veda-se o desequilíbrio da concorrência econômica, o auferimento de benefícios indevidos a entes privados (finalidade lucrativa).

Nesse sentido, a análise do relator requer: 1) atividade essencial da entidade, de interesse público primário e essencial. Mesmo que se trate de regime de monopólio, a exploração de atividade econômica é excluída do benefício imunizante, haja vista o objetivo do instituto está longe da mera redução de custo ao Estado; 2) Não deve haver favorecimento, direto ou indireto, de particulares interessados na atividade desenvolvida pelo Estado. Na área da saúde, especificamente, a Constituição veda, em seu art. 199, § 2º, a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos; 3) A imunidade tributária recíproca não pode afetar intensamente o mercado, de modo a desequilibrar a livre concorrência ou a livre iniciativa¹⁸⁵.

O relator considera irrelevante estabelecer como critério concessivo da imunidade a forma societária escolhida pela empresa (sociedade de economia mista ou empresa pública). No presente caso, a União possui o controle acionário, uma vez que 51% das ações da entidade foram desapropriadas em prol da União. E, nos termos do art. 146 do Decreto nº 99.244/1990, a recorrente é vinculada ao Ministério da Saúde.

Considerou-se que serviços de saúde são primários e essenciais, ainda que exista atuação privada na área da saúde. De relevância, restou incontroverso nos autos que os hospitais em questão não possuem intuito lucrativo, mas, em memoriais, a União (controladora) limitou-se a apontar que a situação era transitória.

Outro argumento relevante é a explanação de que não é o simples fato de um hospital atuar no âmbito do SUS que o faz preencher os requisitos necessários da imunidade tributária recíproca. Os entes privados participam do SUS para complementar a capacidade do Estado em prestar o serviço de saúde. Não obstante, a atividade privada no SUS não é, necessariamente, gratuita, podendo ser remuneradas segundo critérios e valores estabelecidos pelo SUS e aprovados pelo Conselho Nacional de Saúde¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Id. Ibid.

¹⁸⁶ Id. Ibid.

Nessa senda, a despeito de todas as características que indicassem a possibilidade de reconhecimento da imunidade tributária recíproca aos hospitais postulantes, a situação de efemeridade que estes se encontram, de, a qualquer momento, deixar de atender exclusivamente pelo SUS e passar a atender convênios foi suficiente para que o relator optasse por negar provimento ao recurso extraordinário.

Na visão da Ministra Carmen Lúcia, o ponto nevrálgico da discussão encontra-se em verificar o regime de prestação de serviço, a fim de saber se é, ou não, público. Assim, julgando os hospitais não integrantes da estrutura estatal e o caráter precário da condição da prestação do serviço, negou provimento ao recurso extraordinário.

O Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o relator, gizando que em se tratando de imunidade, a interpretação deve ser feita restritivamente, além de entender que o regime dos serviços não é público.

O Ministro Carlos Ayres Britto, por sua vez, fez menção ao art. 197, CF, que dispõe:

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.¹⁸⁷

A mesma CF, no artigo seguinte, qual seja, o art. 198, adjetiva os serviços de saúde como públicos. Assim, se a saúde é prestada pelo Estado, é serviço público. Se prestada por particular, é serviço de relevância pública. O que não é, dessa forma, atividade econômica prevista no art. 170, parágrafo único, CF. A iniciativa privada, nesse caso, é convocada a subsidiar o poder público na garantia de direito fundamental previsto no art. 6º e 196, ambos da CF. Há, inclusive, agência reguladora – Agência Nacional de Saúde (ANS) – para controlar a atuação de quem pratique tal atividade.

Nesse norte, o ministro Carlos Ayres Britto enquadra a prestação de serviços de saúde como afetos à ordem social e não à ordem econômica, dando provimento ao recurso.

¹⁸⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

O ministro Gilmar Mendes, por seu turno, invoca o precedente do RE nº 407.099/RS e explicita que a saúde é direito de todos e dever do Estado, sendo que seu modo de prestação consta do art. 198, CF. O dispositivo que permite a prestação de serviços de saúde pela iniciativa privada é o art. 199, CF. Com relação a esta norma, destaca-se o seu § 2º: “É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos”¹⁸⁸.

Aduz que, em razão do preceito a acima, a sociedade de economia mista em questão não pode atuar no mercado, haja vista a ilicitude de se receber verbas estatais e utilizar tais recursos com a finalidade lucrativa, deturpando a exclusividade de prestação de tais serviços através do SUS.

Interessante avultar a manutenção da empresa como sociedade de economia mista por opção política, não a transformando em empresa pública ou Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP). Manifesta-se pelo provimento do recurso.

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, considera que ao se conceber a imunidade, uma exceção – constitucional – à capacidade de tributar, a interpretação cabível é apenas a estrita, fugindo a sociedade de economia mista dos entes federativos e da extensão dada às autarquias e fundações. Alega, por fim, que o controle acionário pertence, hoje, à União, mas amanhã poderá não mais pertencer. Nega provimento ao recurso extraordinário.

Vale ressaltar, nesse momento, a importância de se compreender que a sociedade de economia mista em questão é um modelo pré-constitucional. Isso porque a Constituição Federal exige, em seu art. 37, XIX, a autorização por lei específica como requisito para a instituição de sociedade de economia mista. Ora, a sociedade de economia mista hospitalar de que se trata foi concebida em 1975, a partir de desapropriação em favor da União. Mais do que isso, no Decreto nº 99.244, vinculam-se os hospitais recorrentes ao Ministério da Saúde¹⁸⁹.

Chegada a oportunidade do Ministro Cesar Peluzo manifestar-se, este consolidou a tese de que a incorporação de tal sociedade de economia mista, em sua quase

¹⁸⁸ Id. Ibid.

¹⁸⁹ BRASIL. Decreto nº 99.244, de 10 de maio de 1990. Dispõe sobre a reorganização e o funcionamento dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.

totalidade, pela União, é suficiente para afastar o regime jurídico de empresa privada da sociedade anônima. Dá provimento ao recurso.

Após pedir vista dos autos, o Ministro Dias Toffoli reconheceu a existência de precedentes que têm por viável a concessão de imunidade tributária recíproca a sociedades de economia mista que prestem serviço público de prestação obrigatória e exclusiva. Na posição dos serviços de saúde, estes são de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, qualificados como essenciais pela Carta Magna.

Os serviços de saúde não são exclusivos do Estado, podendo ser executados por particulares, independentemente de concessão ou permissão, sem perder a qualidade de serviço público constitucionalmente qualificado. No caso dos hospitais recorrentes, entende que a União decidiu, em homenagem ao princípio da continuidade dos serviços públicos, incorporar praticamente a totalidade do patrimônio dos respectivos hospitais, atuando de forma descentralizada na prestação de serviço público essencial.

Menciona, oportunamente, Baleeiro, que refuta a interpretação literal da imunidade recíproca, devendo-se utilizar como regra, na avaliação de seu cabimento, se o fato gerador do imposto provém dos serviços públicos e das atividades da competência governamental, ou se apenas é operação de negócio de todo compatível com a empresa privada¹⁹⁰. Conclui que os recorrentes não exploram os serviços de saúde economicamente e vota pelo provimento do recurso extraordinário.

Finalmente, a Ministra Ellen Gracie dá provimento ao recurso extraordinário, sem novos argumentos que justifiquem menção, apenas restringindo a aplicação do precedente a número restrito de casos, uma vez que só aproveita a hipóteses idênticas, o que não é usual. O recurso extraordinário foi provido, por maioria apertada de cinco votos a quatro.

Cumpre, em seguida, ater-se aos comentários doutrinários que sejam especificamente aplicados ao caso estudado.

¹⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 261.

3.2.2 Posicionamentos doutrinários específicos

Os doutrinadores que se pronunciam acerca do assunto são especializados na seara do Direito Administrativo e do Direito Tributário, com trabalhos mais aprofundados de Marçal Justen Filho, Roque Antonio Carraza e Celso Antônio Bandeira de Mello.

Necessário separar, desde logo, o caráter de excepcionalidade conferido pela Carta Magna ao permitir a atuação pública direta na exploração de atividade pertencente à esfera econômica. Di Pietro explica que o caput do art. 173, CF, reserva ao particular, preferencialmente, promover a atividade econômica, segundo os ditames do direito privado. A atuação estatal, nesse contexto, só se dá nos casos de imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo. O regime de direito público é exceção e, como tal, deve ser interpretado restritivamente¹⁹¹.

Nesse passo, como o caput do artigo é disciplinado por seus parágrafos, se a cabeça traz como regra a natureza privada das atividades que, por exceção, são exploradas pelo próprio Estado, os parágrafos que seguem são aplicados, tão somente ao que dispõe o caput, ou seja, às entidades privadas e públicas que atuam no setor reservado às empresas privadas. Esses parágrafos, releia-se, são os que sujeitam as empresas estatais às normas de direito privado, assim como vedam a extensão de benefícios a empresas estatais não concedidos também a empresas privadas.

A contrario sensu, mesmo que a atividade seja econômica (comercial ou industrial), mas é assumida como serviço público pelo Estado, incide o art. 175, CF, de modo que o Estado pode atuar diretamente ou por meio de concessão ou permissão de serviços públicos, regido pela Lei de Concessões (Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995). Nesse trilhar, deve-se obedecer especificamente o art. 6º, § 1º, da Lei de Concessões, no que toca à adequação na prestação dos serviços públicos de maneira regular, contínua, eficaz, segura, atual, geral, cortês na prestação e módica nas tarifas¹⁹².

¹⁹¹ DI PIETRO, op. cit., p. 455.

¹⁹² BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências.

Medauar admite, de igual forma, que empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos com personalidade jurídica privada, podem usufruir de prerrogativas estatais¹⁹³. Em idêntico sentido, Coelho¹⁹⁴ e Gasparini¹⁹⁵. Sabbag é mais específico, reconhecendo a imunidade recíproca apenas quando as empresas públicas desempenharem atividades na função exclusiva de Estado¹⁹⁶.

Carraza entende que o art. 150, § 2º, CF, inclui qualquer empresa estatal que preste serviço público ou pratique ato de polícia, sem ser necessário cumprir a regra do § 3º, do mesmo artigo. É irrelevante, nesse sentido, que a delegatária cobre preço, tarifa ou taxa do usuário. O fundamento é de que havendo contraprestação do usuário, esta é regulada por lei ou por ato do Poder Executivo, e não há equivalência entre o custo do serviço prestado e o valor pago pelo usuário. Ademais, o serviço público é indisponível e sua prestação é obrigatória¹⁹⁷. É *res extra commercium*, inegociável. Qualifica, para tanto, serviço público como opção política, mesmo que não essencial à sobrevivência do homem. Basta determinação constitucional (arts. 21, 25, 30 e 32, todos da CF). Descaracteriza-se, desse modo, a natureza de atividade econômica que eventualmente caberia a empresas estatais com as características mencionadas.

Estamos convencidos de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca. [...] não se sujeitam à tributação por meio de impostos, justamente porque são a longa manus das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.¹⁹⁸

Dito de outra forma, cobrar impostos de empresas públicas que prestam serviços públicos seria embaraçar a própria atuação estatal. “Esta é a consequência de uma interpretação sistemática do art. 150, VI, a, CF”¹⁹⁹. Analisar a natureza da empresa estatal para distingui-la da pessoa política que a instituiu é de todo desarrazoado. Isso porque, para fins de imunidade tributária recíproca, o que deve ser sopesado é, tão somente, a hipótese de incidência

¹⁹³ MEDAUAR, op. cit., p. 92 e 95.

¹⁹⁴ COELHO, op. cit., p. 256.

¹⁹⁵ GASPARINI, op. cit., p. 507-508.

¹⁹⁶ SABBAG, op. cit., p. 307.

¹⁹⁷ CARRAZA, op. cit., p. 828.

¹⁹⁸ Id. Ibid., p. 833-834.

¹⁹⁹ Id. Ibid., p. 836.

do imposto, fazendo jus ao benefício quando se tratar de prestação de serviço público ou de exercício do poder de polícia.

Desenvolvendo mais o raciocínio, o art. 37, XIX, CF, exige que a Administração Pública Direta e Indireta crie sociedade de economia mista apenas quando autorizada por lei específica. Pressupõe-se, como pré-requisito para a autorização, a fixação dos objetivos a serem alcançados pela estatal, que a eles fica vinculada²⁰⁰.

Para encerrar a ideia, Carraza esclarece a irrelevância do nomen iuris conferido à empresa estatal pela lei que a institui²⁰¹. Ora, uma empresa pública pode assumir qualquer forma admitida em direito e seu capital é formado unicamente por recursos públicos. As sociedades de economia mista, por sua vez, são compostas por capitais governamentais e particulares, assumindo a forma de sociedade anônima.

As aparências não devem enganar. O que prevalece é o regime jurídico ao qual estão submetidas. E o regime jurídico de empresas estatais – empresas públicas ou sociedades de economia mista – prestadoras de serviços públicos é o regime jurídico administrativo, pressupondo a submissão às prerrogativas e obrigações da Administração Pública, excluindo-se do art. 173, CF, e incluindo-se no art. 175, CF. Empresa delegatária de serviço público é, juridicamente, Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos de Administração Pública. A sociedade de economia mista que tenha capital constituído exclusivamente por entidades governamentais, ou a parcela de recursos privados é irrelevante, simbólica, será verdadeiramente uma empresa pública. Sociedade de economia mista só deve ser considerada como tal quando houver efetiva participação privada. Isso presume a existência de *affectio societatis* entre Estado e particulares. São comuns os casos de sociedades de economia mista meramente simbólicas, em que o capital é 90%, ou mais, estatal.

Justen Filho vê a atuação estatal mais complexa, uma vez que se começou a verificar o exercício cumulativo por uma mesma entidade administrativa de atividades de serviço público e de natureza econômica propriamente dita, com o intuito de obter novos negócios. Esse processo ocorreu especialmente com prestadoras de serviço público atuantes em

²⁰⁰ Id. *Ibid.*, p. 838.

²⁰¹ Id. *Ibid.*, p. 842-843.

mercados antes monopolizados. A ECT e a INFRAERO (aeroshoppings), por exemplo, desenvolvem ampla gama de atividades, algumas delas em competição com a iniciativa privada, outras não. Todavia, a ideia de dissociar regimes jurídicos para uma mesma entidade, de acordo com cada operação, não vingou, por se reputar inviável do ponto de vista prático. Não é comum empresas exploradoras de atividade econômica prestarem também serviços públicos. O oposto já é mais comum, com fulcro na liberdade de empresa a que se refere o art. 11, da Lei nº 8.987/95. Muitas das vezes, inclusive, a receita gerada pelas atividades econômicas são maiores que as receitas geradas pelos serviços públicos prestados, de modo que estas custeiam aquelas. Para o autor, a distinção entre empresas estatais que prestam serviços públicos e que exercem atividade econômica retratou uma situação jurídica em um dado momento histórico, que já se encontra ultrapassado. O surgimento de situações híbridas conduz à superação dessa classificação, demandando novos instrumentos de análise, classificação e solução de problemas²⁰².

Repreende, ainda, o posicionamento do STF de subordinar as empresas estatais prestadoras de serviços públicos ao regime próprio das autarquias. Justifica seu juízo na medida em que o STF não enfrentou todas as consequências oriundas de sua assentada. Equiparar empresas estatais prestadoras de serviços públicos a autarquias submete estas mesmas empresas também aos limites e exigências das autarquias. Não se pode admitir que a natureza da entidade fique à conveniência da Administração. Todos os controles e limitações devem incidir. Significa dizer, por exemplo, a submissão de seus servidores ao regime estatutário²⁰³.

Mello tece críticas à tentativa respaldada pela doutrina e jurisprudência de forçar interpretação no sentido de que, por serem as empresas estatais dotadas de personalidade jurídica, estariam afastadas do direito público e submissas tão somente às regras do direito privado. Argumenta que se multiplicaram as sociedades de economia mista e empresas públicas sob o pretexto de que estariam livres do dever de licitar, livre admissão de pessoal, ausência de teto remuneratório, sistemas de aposentadoria e previdência benéficos, despesas exageradas e impossibilidade de serem fiscalizadas por Tribunal de Contas. Assim sendo, a Constituição

²⁰² JUSTEN FILHO, op. cit., p. 268-269.

²⁰³ Id. Ibid., p. 271.

impõe às empresas estatais uma série de disposições que não são observadas pelas demais entidades de direito privado²⁰⁴.

Deixa claro que sociedades de economia mista e empresas públicas são meros instrumentos da ação estatal, que, a seu alvedrio, realiza administração pública por meio de pessoas de direito público (autarquias e fundações públicas) ou de direito privado (empresas estatais). Dessa forma, explica que, por tutelarem interesses atinentes a toda sociedade, devem ser controladas e fiscalizadas pelos meios elegidos constitucionalmente e/ou legalmente.

Com efeito, os sujeitos que nascem do sopro estatal, seja quando instaurados com personalidade de direito público, seja quando criados com personalidade de direito privado, têm como traço essencial, como marca que os distingue de quaisquer outros, como signo que lhes preside a existência e comanda a intelecção de suas naturezas, o fato de serem criaturas instrumentais do Estado; são seres que gravitam na órbita pública. Estão, tanto como o próprio Estado, atrelados à realização de interesses do todo social e os recursos que os embasam são, no todo em sua parte majoritária, originários de fonte pública. Tais criaturas existem para que o Estado, por seu intermédio, conduza de modo satisfatório assuntos que dizem respeito a toda a coletividade²⁰⁵.

Discorrendo acerca do regime de direito público incidente sobre as empresas estatais, Mello estabelece que empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos sofrem o impacto das normas de direito público de forma muito mais intensa do que as exploradoras de atividades econômicas, que recebem o referido tratamento, só que em menor grau. O que se pretendeu, ao criar regimes operacionais diferenciados para as empresas públicas, foi tão somente outorgar-lhes maior agilidade e desenvoltura em relação às pessoas públicas. E não há, nesse ponto, embate com o art. 173, § 1º, II e § 2º, CF. Isso porque não se pode esquecer que os dispositivos constitucionais integram um sistema que deve ser compreendido dentro do universo de que faz parte. Basta perceber que o dispositivo retro é aplicável às sociedades de economia mista e empresas públicas exploradoras de atividade econômica, como reza o caput do artigo. É a própria Constituição, outrossim, que arrola uma série de obrigações às empresas estatais que as diferenciam das demais pessoas de direito privado

²⁰⁴ MELLO, op. cit., p. 198-202.

²⁰⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Sociedades Mistas, Empresas Públicas e o Regime de Direito Público. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 13, abril-maio, 2002. Disponível na internet: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em 09/06/2013.

(arts. 5º, LXXII, 14, § 9º, 37, II, XVII, XIX, XX, XXI, 48, 52, 54, 70, 71, 163, II, 165, § 5º, 169, Parágrafo único, todos da CF)²⁰⁶.

O autor também rompe a ideia habitual de que prestadoras de serviços públicos são sempre concessionárias. Não é sempre assim. É forçado qualificá-las como concessionárias quando forem formadas por capital exclusivamente estatal pertencentes à esfera estatal criadora. O mesmo raciocínio se aplica quando a entidade é criada com capital privado meramente simbólico, designando-se diretores apenas para dar forma de sociedade de economia mista e disfarçar seu formato de empresa pública. Nestas hipóteses, afasta-se o feixe de direitos oponíveis pelo concessionário ao poder concedente, uma vez que não faz sentido haver relação entre criatura e criador. A concessão só tem lugar quando houver efetivamente capitais particulares na formação do capital societário ou capitais provenientes de esferas governamentais diversas da esfera estatal detentora de competência para prestação do serviço público²⁰⁷. Como se pode notar, nem sempre sociedades de economia mista e empresas públicas são concessionárias de serviços públicos.

No que pertine ao regime tributário referente às empresas estatais prestadoras de serviços públicos, advoga pela possibilidade de incidência de imunidade intergovernamental quando não houver contraprestação pelo pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço. Caso contrário, não há que se falar em direito à imunidade mútua.

²⁰⁶ Id. Ibid.

²⁰⁷ MELLO, op. cit., p. 203-205.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de uma leitura perfunctória da literalidade do texto legal da Constituição Federal, poder-se-ia deduzir que as empresas estatais, sejam elas empresas públicas ou sociedades de economia mista, em nenhuma hipótese fariam jus ao benefício constitucional da imunidade tributária recíproca, conforme o disposto nos artigos 150, VI, a, e § 2º, bem como 173, § 1º, II, e § 2º, todos da CF.

A justificativa seria bastante eloquente. A Carta Magna concede imunidade de impostos reciprocamente aos entes federativos, ampliando-a expressamente e tão somente para o patrimônio, renda ou serviços também das autarquias e fundações públicas, quando vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Não há menção à empresas públicas ou sociedades de economia mista.

Aliás, há, sim, disposição expressa nesse sentido. E é excluindo a possibilidade de empresas públicas e sociedades de economia mista de gozarem de privilégio fiscal não extensível às empresas do setor privado. Deixa-se claro que tais empresas ficam sujeitas ao mesmo regime tributário a que se sujeitam as empresas privadas. Ademais, não é difícil encontrar doutrinadores e ministros do Supremo Tribunal Federal sustentando que, em se tratando de imunidade – uma exceção constitucional à capacidade de tributar –, a interpretação deve ser restrita, de modo que não é possível reconhecer imunidade recíproca a empresas públicas e sociedades de economia mista.

Os entes federativos possuem órgãos que compõem a Administração Pública Direta, de modo que a simples leitura do art. 150, VI, a, CF, permite concluir que estão todos sobre o manto da norma imunizante em questão. São atividades exercidas no âmbito da estrutura administrativa da Presidência da República e Ministérios, o que se dá, por simetria, também nos Estados, Distrito Federal e Municípios. A norma é lógica, na medida em que na Administração Pública Direta há vínculo de subordinação entre os órgãos. A desconcentração se opera apenas para que haja a divisão de tarefas.

Já na esfera da Administração Pública indireta, tem-se pessoas meramente administrativas, desprovidas de poder político, que atuam como instrumento estatal que visa

satisfazer necessidades de especialização e redução de burocracia, e homenagem ao princípio da eficiência. Aqui, as entidades criadas possuem personalidade jurídica própria. Nessa ordem de ideias, poder-se-ia questionar o porquê de autarquias e fundações públicas serem contempladas pela imunidade recíproca em detrimento das empresas públicas e sociedades de economia mista.

As autarquias fazem parte da Administração Pública Indireta e possuem personalidade jurídica de direito público. Dessa forma, possuem capacidade exclusivamente administrativa, sendo possível serem titulares de interesses públicos na medida em que sua atividade é típica da Administração Pública. As fundações públicas muito se assemelham às autarquias. Não à toa são conhecidas como autarquias fundacionais. Seu regime jurídico é idêntico.

Bem diferentes são os predicados das empresas públicas e sociedades de economia mista. As primeiras tem personalidade de direito privado, seu capital constituído por pessoas de direito público interno ou de pessoas de suas Administrações Indiretas, com predominância acionária residente na esfera federal. As sociedades de economia também possuem personalidade de direito privado. Seu capital é resultado da conjugação de capitais de pessoas governamentais com capitais particulares. Constituem-se sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem majoritariamente à União ou entidade de sua Administração Indireta.

Conforme se pode notar, as diferenças entre as duas primeiras espécies de entidades da Administração Pública Indireta referidas e as duas últimas são bastante nítidas. O que aproxima algumas empresas públicas e sociedades de economia mista da possibilidade de serem consideradas abrangidas pela imunidade tributária recíproca é a divisão dessas entidades em empresas que prestam serviços públicos e empresas que exploram atividade econômica.

A análise mais atenta do art. 173, caput, CF, permite perceber-se que as regras deste artigo são aplicáveis à situação excepcional em que o Estado exerce diretamente as atividades enquadradas no âmbito do domínio econômico reservado às empresas privadas, hipótese em que fica sujeito às normas de direito privado. Esta norma só pode ser excepcionada por norma constitucional. Agora, quando o Estado atua na prestação de serviços públicos, fica sujeito à disciplina do art. 175, CF. Nesta hipótese, o Estado detém a titularidade na prestação dos

serviços, de modo que fica sujeito ao regime de direito público e milita a seu favor vantagens e privilégios estatais. O Estado pode, nestes casos, atribuir a prestação dos serviços a particulares por meio de concessão ou permissão.

Para fins de atividade interpretativa, deve-se ter em mente a principal característica das empresas estatais, que é sua função de coadjuvante no exercício dos misteres estatais. Não se pode deixar o caráter acessório – serem personalidades de direito privado – solapar o principal – são instrumentos do Estado. No caso específico das sociedades de economia mista, a fim de preservar o controle absoluto encampado pelo Estado, vedam-se acordos de acionistas que permitam aos acionistas minoritários qualquer forma de conduzir ou embargar a livre administração da empresa por parte dos legitimados para tanto.

Nesse norte, é entendimento pacífico que empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, sem monopólio, sujeitam-se às mesmas normas dispensadas aos empreendimentos privados, uma vez que atuam na seara concorrencial. A contrario sensu, assentou-se que a norma do art. 150, VI, a, CF, alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público.

A sujeição ao regime de direito público quando da prestação de serviços públicos foi, inclusive, fundamento para que a Suprema Corte consolidasse entendimento de quais bens de empresas estatais que prestam serviços públicos são impenhoráveis. Até mesmo o regime de precatórios deve ser observado, como no caso da ECT, por não exercer atividade econômica e prestar serviço de competência da União e por ela mantido.

Todavia, não é qualquer empresa pública prestadora de serviços públicos que tem direito à imunidade recíproca. De acordo com a norma do art. 150, § 3º, CF, quando houver contraprestação pelo pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço, não há benefício à imunidade mútua.

Doutrina e jurisprudência, estudando situações em que houve concessão de imunidade tributária recíproca a empresas estatais, consignaram que haveria extensão do regime autárquico a sociedades de economia mista. Nada obstante, autarquias e sociedades de economia mista são diametralmente opostas. Os particulares que aplicam seus recursos em sociedade de economia mista visam o lucro e assumem os riscos correspondentes. Não se pode

conceder benefícios estatais a empresas que objetivem o lucro. Submeter sociedade de economia mista que execute atividade concorrencial ou que tenha o objetivo de distribuir lucros entre seus acionistas ao regime de precatórios ocasionaria até mesmo a elevação de preços em virtude do maior risco advindo aos credores. Mesmo que o serviço seja público e preze-se pela continuidade dos serviços, não há monopólio estatal e, portanto, há incidência do art. 173, CF, em todos os seus termos.

Às imunidades tributárias deve ser dada interpretação ampliativa, uma vez que se almeja transparecer os princípios e postulados nela consagrados. Cogita-se as razões políticas que levaram o legislador constituinte a contemplar determinada situação sob a égide da norma imunizante, sob pena de se frustrar os próprios objetivos da Carta Magna. Conforme se perscrutou no decorrer do presente estudo, a imunidade recíproca decorre do princípio federativo e da autonomia municipal, além da ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas e o princípio da isonomia dos entes constitucionais.

A doutrina concebe que quando são prestadas atividades públicas essenciais na modalidade de serviços públicos, na função exclusiva do Estado, sem repasse aos usuários dos custos de funcionamento e operacionalização, ainda que por meio de empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos, tem-se direito à imunidade mútua. A evolução doutrinária não mais exige como requisito o monopólio estatal da atividade exercida. Mesmo agindo como empresa privada, no setor privado, em algumas circunstâncias, as empresas estatais agem com estatalidade, fazendo jus ao benefício imunizatório.

Com relação à ECT, prevaleceu entendimento de que a norma imunizante incluiria a empresa pública em virtude de que o serviço público é reservado à União, de caráter obrigatório e exclusivo, de modo que a delegação não retira o seu caráter público. Seus bens são inatingíveis, considerando que o serviço postal não pode ser inviabilizado, mas contínuo, correto, regular e impessoal. Não atua, a ECT, na esfera concorrencial. Proveu-se o recurso por unanimidade. A impenhorabilidade dos bens da ECT foi deferida com base em seu capital ser exclusivamente integralizado pela União e sua receita prover de subsídio do Tesouro Nacional. No que pertine à INFRAERO, concedeu-se imunidade mútua com fundamento idêntico ao da

ECT. Restou destacado que exigir impostos da INFRAERO inviabilizaria também as suas atividades meio, essenciais para o custeio da empresa e necessárias à realização da sua atividade fim. Nesta oportunidade desconstruiu-se o entendimento que o pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço não gera benefício à imunidade mútua. Isso porque, se assim fosse, seria necessário também tributar autarquias e fundações que cobram tais contraprestações. O resultado de tais empresas é, segundo previsão legal, melhorar o serviço público ou revertê-lo aos cofres públicos. No que toca à CAERD, gizou-se que é sociedade de economia mista prestadora de serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e que, portanto, tem direito à imunidade intergovernamental recíproca. É instrumento estatal que não atua na atividade econômica estrito senso. A CODESP, outra sociedade de economia mista que presta serviço público, tem composição societária em que 99,97% das ações pertencem à União, e não há indícios de que a pessoa jurídica vise acúmulo patrimonial público ou privado. Tampouco há elementos de risco de rompimento do equilíbrio concorrencial ou da livre iniciativa. São sete requisitos necessários para que se goze de imunidade tributária recíproca:

- a) a existência de uma atividade de interesse público primário e essencial a ser prestada por ente delegatário, e;
- b) a delegação da respectiva atividade de interesse público primário e essencial, por força de lei;
- c) que será prestada sem intuito lucrativo, em prol da coletividade;
- d) em nome do ente delegante (pessoa jurídica de direito público: União, Estados e Municípios);
- e) cujos resultados não sejam jamais apropriados por acionistas particulares (caso das empresas de economia mista);
- f) e, ao contrário, sejam sempre reaplicados na ampliação e melhoria dos serviços públicos prestados e/ou entregues às pessoas políticas delegantes;
- g) sua concessão não pode afetar intensamente o mercado, de modo a desequilibrar a livre concorrência ou a livre iniciativa.

Mas, afinal, questiona-se o que seria ou deixaria de ser serviço público.

Para prestar serviço público, basta que a atividade esteja prevista nos dispositivos constitucionais pertinentes, majoritariamente arrolados nos arts. 21 a 25, 30 e 32, § 1º, todos da CF. É opção política do legislador constitucional.

Cumpra observar a posição das entidades hospitalares sociedades de economia mista. Por votação apertada, cinco votos a quatro, a Suprema Corte decidiu reconhecer imunidade tributária recíproca a entidade que é controlada pela União, os serviços de saúde são

primários e essenciais, embora haja atuação privada na área da saúde, e que os hospitais não possuem intuito lucrativo. Ademais, os hospitais atuam exclusivamente pelo SUS e são por ele remunerados. Assentou-se que a prestação de serviços de saúde é serviço público, quando prestada pelo Estado. Os hospitais postulantes não poderiam atuar no mercado, sob pena de estarem cometendo ilícito, uma vez que só recebem verbas do Estado e não podem atuar, portanto, com finalidade lucrativa. A peculiaridade do caso fez com que o STF consignasse que o precedente só pode ser aplicado a casos idênticos, o que não seria muitos. Todavia, a doutrina já afirmou que são diversos casos que se assemelham à hipótese.

Conclui-se, portanto, que para fins de imunidade tributária recíproca, o que deve ser sopesado é, tão somente, a hipótese de incidência do imposto, fazendo jus ao benefício quando se tratar de prestação de serviço público adequado aos requisitos antes mencionados. O nomen iuris dado à empresa estatal é irrelevante. O que prevalece é o regime jurídico ao qual estão submetidas. Empresa delegatária de serviço público é, juridicamente, Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos de Administração Pública.

Por fim, ressalta-se que a distinção entre empresas estatais que prestam serviços públicos e que exercem atividade econômica retratou uma situação jurídica em um dado momento histórico, que já se encontra ultrapassado. O surgimento de situações híbridas conduz à superação dessa classificação, demandando novos instrumentos de análise, classificação e solução de problemas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 541p.

ATALIBA, Geraldo. Fazenda Pública. Patrimônio Administrativo. Empresas Estatais Delegadas de Serviço Público. Regime de seus bens. Execução de suas dívidas. RTDP 7/21.

_____. República e Constituição. 2 ed. atual. 4 tir. São Paulo: Malheiros, 2007. 192p.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063p.

_____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 859p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Legislação tributária. Florianópolis: Departamento de Ciências Contábeis. UFSC, 2009. 146p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18987cons.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Lei nº 5.862, de 12 de dezembro de 1972. Autoriza o Poder Executivo a constituir a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/L5862.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Decreto nº 99.244, de 10 de maio de 1990. Dispõe sobre a reorganização e o funcionamento dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D99244.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Decreto-lei nº 509/69. Dispõe sobre a transformação do Departamento dos Correios e Telégrafos em empresa pública, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0509.htm>. Acesso em 12/06/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 669/SP. Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô e Cetenco Engenharia S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJ, 26 de maio de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 1.550/RO. Companhia de Água e Esgotos de Rondônia (CAERD) e Município de Guajará Mirim. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJe, 18 de maio de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária nº 959/RN. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Ministro Carlos Alberto Menezes Direito. DJe, 16 de maio de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC e União. Relator: Min. Sydney Sanches, DJ 18 de março de 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.642/MG. Governador do Estado de Minas Gerais e Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 03/04/2008. DJe, 19 de setembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 363.412/BA. Município de Salvador e Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO). Relator: Ministro Celso de Mello. DJe, 19 de setembro de 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 405.267/MG. Município de Belo Horizonte e Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJe, 14 de maio de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.552/DF. Confederação Nacional das Profissões Liberais e Presidente da República. Relator: Ministro Carlos Velloso. DJ, 17 de abril de 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 102.141/RJ. Encyclopaedia Britannica Editores Ltd e Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Relator: Min. Aldir Passarinho. Rio de Janeiro, 29 de novembro de 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 220.906/DF. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Ismar José da Costa. Relator: Ministro Maurício Corrêa. DJ, 21 de outubro de 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253.472/SP. Município de Santos e Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJe, 01 de fevereiro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407.099/RS. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT e Município de São Borja. Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06 de agosto de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 569.549/PR. Município de São José dos Pinhais e Companhia Paranaense de Energia – COPEL. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJe, 26 de abril de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A e outros e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJe, 06 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 599.628/DF. Engenharia de Solos S/A e Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJe, 17 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 599.628/DF. Sondotécnica Engenharia de Solos S/A e Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A. Relator: Ministro Carlos Ayres Britto. DJe, 26 de março de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.190.088/ES. Município de Vitória e Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária (INFRAERO). Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 05 de agosto de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.428/RJ. Recorrente: Banco Real S/A. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, 1º de junho de 2004.

BRASIL. 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso ex officio nº 96.04.55528-6/PR. Gráfica e Editora Posigraf S/A e União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Teori Albino Zavascki, julgado em 05 de junho de 1997.

CADERMATORI, Luiz Henrique Urquhart Cademartori; DUARTE, Francisco Carlos. Hermenêutica e Argumentação Neoconstitucional. São Paulo: Atlas, 2009. 208p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1522 p.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo (SP): Malheiros, 2012. 1233p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681p.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 1. ed. / 2. tiragem – São Paulo: Saraiva, 2009. 452p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 813p.

_____. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. 286p.

CORRÊA, Walter Barbosa. Incidência, não-incidência e isenção. São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, 1975.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 876 p.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Contrarrazões ao Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A, Hospital Cristo Redentor S/A, Hospital Fêmina S/A e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Protocolo em 28 de novembro de 2007.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Reexame Necessário nº 70018760165. Apresentante: Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre. Impetrante: Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. e outros. Relator: Des. Carlos Roberto Lofego Canfbal, DJ nº 3608, de 30 de maio de 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araujo; NOVELLI, Flavio Bauer. Introdução ao direito tributário. 4. ed. rev. e atual. de acordo com a Constituição Rio de Janeiro: Forense, 1993. 140p.

GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 15. ed. atualizada por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2010. 1160p.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica. 11a ed. São Paulo, Malheiros, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 7. ed. rev. e atual. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011. 1308 p.

HORTA, Raul Machado. Direito Constitucional. 2. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário: atualizado até EC 67/10 e LC 138/10. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 347p.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LIMA, Luatom Bezerra Adelino de. Da Extensão da Imunidade Recíproca às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista e os Impostos Indiretos. RET. 57/116, set-out/07.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária e Educação. Disponível em <www.hugomachado.adv.br> Acesso em 09/04/2013.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. 20 ed. São Paulo: Forense, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 1263p.

MEDAUAR, Odete. Direito administrativo moderno. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. 446p.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade.; ALEIXO, Délcio Balestero.; BURLE FILHO, José Emmanuel. Direito administrativo brasileiro. 37. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010. 894p.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012. 1136p.

_____. Sociedades Mistas, Empresas Públicas e o Regime de Direito Público. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, nº 13, abril-maio, 2002. Disponível na internet: <www.direitopublico.com.br>. Acesso em 09/06/2013.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. São Paulo: Max Limonad, 1953, vol. I.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2012. 960p.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2011. 1518p.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1158p.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 926p.