



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***  
**DIREITO DO ESTADO**

**VIVIANE DO AMARAL GOMES**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E AS ESTATAIS**

Salvador  
2018

**VIVIANE DO AMARAL GOMES**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E AS ESTATAIS**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2018

## TERMO DE APROVAÇÃO

VIVIANE DO AMARAL GOMES

### A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E AS ESTATAIS

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2018

Dedico o presente trabalho a todos que acreditaram em mim ao longo desta trajetória. Especialmente a minha mãe e ao meu marido pelo apoio constante a cada etapa ultrapassada.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao professor e orientador Eduardo Sabbag pelos ensinamentos e por ter me apresentado o Direito Tributário sob uma nova perspectiva. Agradeço, também, pela atenção e, sobretudo, pelo incentivo.

A minha mãe Denise que sempre me incentivou, me fez acreditar em mim mesma e que, com esforço, grandes propósitos podem ser alcançados.

A Rafael, meu marido, pela cumplicidade, compreensão e apoio.

Aos professores da pós-graduação realizada no JUSPODIVM que em brilhantes exposições nortearam o estudo do Direito Tributário.

Enfim, para não incorrer em deslealdade, agradeço a todos aqueles que de alguma maneira colaboraram para o desfecho dessa monografia.

“Sejam as leis claras, uniformes e precisas, porque interpretá-las, quase sempre, é o mesmo que corrompê-las.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Voltaire. Disponível em: <<http://www.institutoliberal.org.br/frases/frases-do-dia-255/>>. Acesso em: 29 set. 2018.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico se propõe a examinar a pertinência da aplicação da Imunidade Tributária Recíproca às empresas estatais. Para tanto foram analisados diversos conceitos jurídicos para o deslinde do tema até chegar-se à análise das estatais propriamente ditas. Trata-se de um assunto interessante e relevante no âmbito do Direito Tributário visto que sempre surgem novas controvérsias em relação ao tema o que faz com que o Supremo Tribunal Federal se manifeste periodicamente sobre o mesmo. Foram também abordadas as estatais propriamente ditas, podendo as mesmas se apresentarem como empresas públicas ou sociedades de economia mista, bem como foram destacadas as peculiaridades de cada uma delas. Por fim, foram trazidos alguns casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal, culminando na análise do caso SABESP que trouxe novas reflexões acerca do tema, sendo este representado por um Recurso Especial que busca a extensão da imunidade tributária recíproca à Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP), sendo esta uma sociedade de economia mista. O caso citado traz diversas peculiaridades sendo um claro exemplo de como o assunto encontra-se pulsante no ordenamento jurídico e nos Tribunais, sendo um tema de suma importância para o Direito Tributário.

**Palavras chaves:** Imunidade Tributária; Imunidade Recíproca; Estatais; Serviço Público; SABESP

## LISTA DE ABREVIATURA

AG. REG	Agravo Regimental
CASAL	Companhia de Saneamento do Estado de Alagoas
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EBCT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
RE	Recurso Extraordinário
SABESP	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal



## Sumário

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CONSIDERAÇÕES INICIAIS</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.1 BREVE HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL.....	13
2.2 CONSTRUÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>2.2.1 Da construção da norma de imunidade tributária</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>2.2.2 Da classificação das imunidades tributárias .....</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.2.2.1 Imunidades objetivas.....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.2.2.2 Imunidades subjetivas .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.2.2.3 Imunidades mistas.....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.3 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
2.4 AS IMUNIDADES COMO REGRA DE INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR .....	<b>Erro! Indicador não definido.8</b>
<b>2.4.1. As imunidades como regra de incompetência tributária</b>	<b>Erro! Indicador não definido.8</b>
<b>2.4.2. As imunidades como limitações ao poder de tributar</b>	<b>Erro! Indicador não definido.0</b>
2.5. BREVE ANÁLISE DAS ALÍNEAS DO INCISO VI DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	<b>ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.1</b>
<b>2.5.1 Imunidade das entidades políticas (art. 150, VI, a CRFB/ 88)</b>	<b>Erro! Indicador não definido.2</b>

**2.5.2 Imunidade dos templos religiosos (art. 150, VI, b CRFB/ 88)Erro! Indicador não definido.3**

**2.5.3 Imunidades não autoaplicáveis (art. 150, VI, c CRFB/ 88)Erro! Indicador não definido.4**

2.5.3.1 Imunidade dos partidos políticos ..... **Erro! Indicador não definido.**

2.5.3.2 Imunidade dos sindicatos de empregados..... **Erro! Indicador não definido.6**

2.5.3.3 Imunidade das instituições de educação ..... **Erro! Indicador não definido.6**

2.5.3.4 Imunidade das entidades de assistência social**Erro! Indicador não definido.7**

**2.5.4 Imunidade de imprensa (art. 150, VI, d CRFB/ 88)Erro! Indicador não definido.9**

**2.5.5 Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais (art. 150, VI, e CRFB/ 88) ..... Erro! Indicador não definido.2**

**3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES POLÍTICAS.....Erro! Indicador não definido.4**

3.1 ORIGEM, RAZÕES DE EXISTÊNCIA E VETORES AXIOLÓGICOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA..... **ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.4**

3.2 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS ..... **Erro! Indicador não definido.7**

**3.2.1 Conceitos de direito administrativo: Administração Pública Direta e Indireta ..... Erro! Indicador não definido.7**

**4 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA. .... 41**

4.1 CONCEITOS INICIAIS IMPORTANTES AO DESLINDE DO TEMA..... 41

**4.1.1 Empresas públicas e sociedades de economia mista: Similaridades e diferenças..... Erro! Indicador não definido.1**

**4.1.2 Serviços públicos ..... Erro! Indicador não definido.3**

**4.1.3 Livre concorrência e atividade econômica ..... Erro! Indicador não definido.4**

4.2 A IMUNIDADE RECÍPROCA E AS EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS.....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>	5
4.3 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS ESTATAIS QUE ATUAM EM CONCORRÊNCIA COM EMPRESAS PRIVADAS .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>	8
<b>5 A IMUNIDADE DAS ESTATAIS PERANTE A JURISPRUDÊNCIA DO STF .....</b>		<b>52</b>
5.1 CASO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS .....		52
5.2 CASO DA EMPRESA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO ..		55
5.2.1 A SABESP: natureza jurídica .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>	7
5.2.2 Caso SABESP: Peculiaridades e tendências de decisão do STF .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>	
5.2.3 Caso SABESP: Tendências de decisão do STF .....		62
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	
.....		666
<b>REFERÊNCIAS .....</b>		<b>711</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal brasileira de 1988 traz, no inciso IV do seu artigo 150, um tema de suma importância para o Direito Tributário, sendo este referente às “Imunidades Tributárias”. Estas imunidades são limitações que agem como um regulador essencial para evitar-se o abuso do poder de tributar que os entes federativos possuem, sendo vistas, por parte da doutrina, como normas de incompetência tributária.

Cada uma das alíneas do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal traz uma imunidade distinta, podendo ser citadas, a título de exemplo, as alíneas “a” e “b” que tratam, respectivamente, da imunidade aplicável às Entidades Políticas, que proíbe a instituição de impostos de um Ente Político sobre o outro (sendo esta também conhecida como imunidade recíproca) e da aplicável aos templos religiosos, visando à proteção das diversas religiões existentes visto ser o Brasil um país laico.

Embora todas as Imunidades Tributárias sejam de suma importância, a que mais se destaca, por trazer inúmeras controvérsias em seu bojo, é a Imunidade das Entidades Políticas, visto que a sua aplicação à Administração Direta é irrefutável, não podendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrarem impostos uns dos outros.

Também não ocorrem problemas ao se pensar na sua aplicação para a Administração Indireta no que diz respeito às Autarquias e Fundações de Direito Público, visto que ambas possuem regime jurídico de direito público, sendo protegida a atuação primária do Estado, com vistas ao seu mister público de beneficiar a sociedade, porém, quando se adentra na sua aplicação às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista (as estatais) o tema torna-se espinhoso, gerando uma série de discussões importantíssimas na doutrina e na jurisprudência tendo algumas delas sido pacificadas e outras não, continuando palpitantes nas discussões acadêmicas e judiciais.

Diante do breve panorama traçado, destaca-se que o presente trabalho monográfico tem por objetivo verificar a pertinência da aplicação da imunidade tributária recíproca às estatais, estabelecer limites a esta aplicação, de forma que não haja nenhum excesso, bem como analisar concretamente alguns precedentes em que esta imunidade foi concedida às mesmas tratando das peculiaridades de cada um

deles com ênfase no caso da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP), que é o mais recente, não tendo o julgamento do mesmo sido concluído pelo Supremo Tribunal Federal, até o presente momento .

Para tanto, é necessário discorrer acerca de diversos pontos para que se possa concluir acerca de sua aplicabilidade a essas pessoas jurídicas, bem como indicar os limites aos quais a mesma estaria submetida.

O trabalho se divide em quatro capítulos nos quais se discorrerá sobre o tema.

No primeiro capítulo serão tecidas considerações iniciais importantes, como um breve histórico das imunidades tributárias no Brasil, a construção e classificação das suas normas, a diferença entre as terminologias isenção e imunidade, entre outros assuntos importantes para que se possa entender o que é imunidade e o âmbito da sua aplicação. O capítulo será encerrado com uma breve análise das alíneas do inciso VI do artigo 150 da CRFB/88 que traz as imunidades a impostos, sendo estas as mais expressivas dentro do sistema constitucional tributário brasileiro.

No segundo capítulo, discorrer-se-á acerca da imunidade tributária das entidades políticas bem como da sua origem e da razão de sua existência. Além disso serão abordados os seus vetores axiológicos e explicado como a imunidade recíproca é aplicada à Administração Pública direta e indireta em relação às Autarquias e Fundações de Direito Público.

No terceiro capítulo iniciar-se-á a abordagem do principal objeto de estudo do presente trabalho, que é a imunidade perante as estatais. Neste ponto serão destacados conceitos iniciais importantes ao tema, como a diferença entre empresas públicas e sociedades de economia mista, sem os quais não é possível avançar.

Além disso, será comentada a imunidade recíproca em relação às estatais prestadoras de serviços públicos e as que realizam atividades econômicas onde ocorrerá a análise do cabimento da mesma em relação a estas pessoas jurídicas de direito privado. O terceiro capítulo se encerrará com a enumeração dos limites à aplicação da presente imunidade.

No capítulo final do trabalho será trazida a disciplina da imunidade recíproca em relação às estatais perante a jurisprudência do STF, no qual se dará a análise de dois casos importantes levados ao Supremo Tribunal Federal. No primeiro deles, o caso dos Correios, já julgado, foi concedida a imunidade recíproca a esta empresa pública que presta serviço público de competência exclusiva da União em regime de monopólio.

O segundo caso discutido ainda se encontra pendente de julgamento: o caso SABESP, cuja apreciação é desafiadora, visto que esta sociedade de economia mista possui características que, em princípio, autorizariam a aplicação da imunidade recíproca e outras que a coloca em cheque.

Por fim, diante de tudo o que foi discorrido até aqui, este estudo pretende trazer à baila a problemática apresentada, objetivando, ao final, sem exaurir o tema, haja vista sua complexidade prática e técnica, analisar a possibilidade de aplicação da Imunidade Recíproca às Estatais, trazendo os seus contornos e limitações, tendo em vista trata-se de empresas que possibilitam a intervenção do Estado na economia, muitas vezes, visando o lucro, sendo isso, justamente o que torna o presente tema tão complexo e interessante.

## 2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente capítulo inicia-se com as considerações iniciais acerca do tema escolhido, sendo este, “A Imunidade Recíproca e as Estatais”, porém, antes de ingressar em tema tão rico em detalhes, não podem ser deixadas de lado as noções introdutórias do mesmo.

Em primeiro lugar, faz-se necessária a análise de um breve histórico do tratamento das imunidades tributárias no Brasil.

Em seguida, será trazido um estudo da Constituição Federal com ênfase na classificação das normas de imunidade. Após, seguir-se-á analisando as diferenças entre imunidade e isenção.

Ver-se-á, ainda, o tratamento das imunidades como regra de incompetência tributária, e, também, como limitações ao poder de tributar.

Por último, será tecida uma breve análise das alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 trazendo este as imunidades em relação aos impostos.

### 2.1 BREVE HISTÓRICO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

A primeira referência às imunidades tributárias foi feita na Constituição de 1824, porém, somente em 1891 foi feita uma menção expressa à imunidade recíproca no artigo 10 da Constituição do ano citado. Aliomar Baleeiro destacou em sua obra que o objetivo desta norma era “... livrar da tributação hostil de Estados, no futuro, os meios de ação do Governo nacional ...”.<sup>2</sup> Ainda de acordo com o autor, a jurisprudência da época carregava sentido amplo a esta imunidade de forma pacífica, não fazendo nenhum tipo de distinção à sua aplicação.

O ilustre autor<sup>3</sup> também dispôs em sua obra acerca dos demais textos constitucionais dos anos de 1934, 1937 e 1945, 1946 e 1967 ressaltando que não houve muitas modificações ao tema, visto que ora as imunidades eram ampliadas, ora reduzidas, indo ao sabor da estruturação política e econômica das suas respectivas épocas.

---

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzif. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 405.

<sup>3</sup> Ibidem, p.406.

Ainda segundo o eminente autor<sup>4</sup>, a Constituição que mais acrescentou ao assunto estudado foi a Constituição Federal de 1988, que previu o maior rol de imunidades já existente no Brasil, sendo o desenvolvimento do tema das imunidades muito festejado visto tratar-se de uma ferramenta importantíssima para garantir o afastamento tributário de algumas pessoas e bens visando o melhor desenvolvimento de suas atividades, passando essas ao largo da atividade de arrecadação tributária.

## 2.2 CONSTRUÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.2.1 Da construção da norma de imunidade tributária

A efetivação da competência tributária é vital para a arrecadação de receitas derivadas (que decorrem do pagamento de tributos pela coletividade em geral) e essas, juntamente com as receitas originárias (geradas pela exploração do patrimônio do próprio Estado) respondem pelos gastos públicos efetuados no desempenho das atividades estatais em benefício da coletividade.

Portanto, pergunta-se: Qual seria a motivação do Poder Constituinte Originário para criar uma regra violadora do princípio da igualdade que submeteria todos os contribuintes, sem distinção, à tributação? Por que diferenciar apenas algumas pessoas e bens?

Para obter respostas faz-se necessário pensar acerca da real importância dessas normas de exoneração tributária. Luis Eduardo Schoueri faz uma importante reflexão em sua obra destacando que:

Com efeito, embora na sua origem se possa ter visto a imunidade como remédio heroico para assegurar o exercício de direitos fundamentais, o moderno Estado de Direito parece dispensar tamanha garantia.

Alegar ser necessária a imunidade para que o Fisco não impeça o exercício de liberdade fundamental é ignorar que o Ordenamento Jurídico já conta com o Princípio da Igualdade e, mais especificamente, com o Princípio da Proibição do Efeito de Confisco, a impedirem, ambos, a tributação desarrazoada. Um tributo módico dificilmente poderia ser apontado como entrave ao exercício de uma liberdade fundamental; um tributo excessivo, por outro lado, seria inconstitucional, mesmo que não houvesse dispositivo acerca da imunidade.

Ademais, acaso se admitisse fossem as imunidades veículos para garantir liberdades fundamentais (ou melhor: que a garantia daquelas liberdades

---

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derz. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 407.



dependesse das imunidades), então a reação seria de pasmo: por que razão apenas algumas liberdades fundamentais teriam sido protegidas por imunidades? Haveria imunidades implícitas e outras explícitas? Qual a diferença de umas e outras? <sup>5</sup>

Desta forma, segundo o autor<sup>6</sup>, as normas de imunidade devem ser construídas de forma a concretizar outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, do pacto federativo, da livre concorrência, entre tantos outros vetores que auxiliam no entendimento da finalidade das imunidades tributárias.

Em relação à capacidade contributiva, o autor supracitado<sup>7</sup> dispõe que o princípio da capacidade contributiva é uma base importante para as imunidades, assim como o princípio da isonomia, porém, nem todas as imunidades se baseiam em valores tão caros à ordem constitucional, existindo na Constituição algumas imunidades inerentes ao sistema, buscando a sua coerência como, por exemplo, a imunidade das exportações que visa desonerá-las enquanto as importações são tributadas valorizando, assim, a produção nacional de bens.

Deve ser observado que as imunidades podem ter as mais diversas fundamentações e, conseqüentemente, pesos valorativos diferentes o que acaba influenciando na extensão e na força da norma imunizadora. Ao se construir cada uma dessas normas devem ser observados os valores com os quais as mesmas se relacionam, qual é a sua justificativa, que normas e princípios as torna relevantes ao ordenamento constitucional. Assim, a norma de imunidade é construída, sendo este juízo que determina a sua amplitude e importância axiológica.

Para o professor Eduardo Shoueri<sup>8</sup>, embora as imunidades se baseiem, na maioria dos casos, em direitos e garantias fundamentais seria errado pensar que todos os direitos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988 possuem imunidades atreladas a si, visto que isso acarretaria a existência de um número excessivo de imunidades o que as enfraqueceria, pois as tornaria menos especiais, porém, não se pode afirmar que o seu elenco seja restrito às normas já existentes.

O eminente Autor<sup>9</sup> dispõe, ainda, que a tributação deve ser compatível com a manutenção dos direitos fundamentais, com a dignidade humana, com a capacidade contributiva, sendo que esses institutos se coadunam com a tributação módica e

---

<sup>5</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 423.

<sup>6</sup> Ibidem. p.424.

<sup>7</sup> Ibidem. p.425.

<sup>8</sup> Ibidem. p.424.

<sup>9</sup> Ibidem. p.425.

adequada. Para o eminente doutrinador<sup>10</sup>, o que deve ser evitado é o exagero tributário, o confisco e, para tanto, não é necessário invocar uma determinada imunidade, visto que os princípios acima explicitados, juntamente com tantos outros, como, por exemplo, o da vedação do tributo com efeito de confisco, já constituem argumentos suficientes para limitar o excesso de exação tributária.

### **2.2.2 Da classificação das imunidades tributárias**

O autor Luís Eduardo Schoueri<sup>11</sup>, em sua obra, classifica as imunidades tributárias como: objetivas, subjetivas ou mistas.

#### **2.2.2.1 Imunidades objetivas**

Acerca das imunidades objetivas o citado autor afirma que o importante de ser verificado é o atingimento de determinados fatos, bens ou situações. Para esta imunidade não importam as pessoas ou as atividades desenvolvidas pelas mesmas. Pode-se citar, a título de exemplo, a imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d CRFB/ 88), assim como ocorre com a imunidade musical, concedida aos fonogramas e videofonogramas musicais (art. 150, VI, e CRFB/ 88).

Em ambos exemplos supracitados a imunidade é concedida aos objetos descritos, incidindo a mesma sobre os impostos que dizem respeito aos mesmos, como por exemplo, o Imposto sobre serviços (ISS) e o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Por não incidirem sobre pessoas, as gravadoras e gráficas deverão pagar impostos pessoais como o Imposto de renda, por exemplo.

#### **2.2.2.2 Imunidades subjetivas**

Acerca das imunidades subjetivas dispõe o eminente doutrinador<sup>12</sup> que o que importa é a pessoa sobre a qual incidem os impostos, bem como, a sua natureza jurídica.

---

<sup>10</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 426.

<sup>11</sup> Ibidem. p. 434.

<sup>12</sup> Ibid., loc. cit.

Para esta imunidade o que importa é proteger uma determinada pessoa da arrecadação tributária, tendo como fundamento o princípio da capacidade contributiva.

Como exemplo de imunidade subjetiva pode-se citar: a imunidade recíproca (art. 150, VI, a CRFB/ 88) e a conferida aos partidos políticos, sindicatos dos empregados instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, CRFB/88).

### 2.2.2.3 Imunidades mistas

Por fim, o doutrinador supracitado afirma que em relação às imunidades mistas é adotado um critério duplo, levando-se em conta tanto o aspecto objetivo quanto o subjetivo, visto que são conferidas diante de determinado objeto, fato ou situação, abrangendo, também, o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas às quais são destinadas desde que ligadas às suas atividades precípuas.<sup>13</sup>

A existência desta terceira classificação não é pacífica, sendo criticada por parte da doutrina que dispõe ser essa imunidade pessoal e não mista.

O exemplo trazido pela Constituição Federal de 1988 é a imunidade dos Templos de qualquer culto (art. 150, VI, b CRFB/88), onde a relevância não se direciona apenas a uma pessoa, incidindo sobre o patrimônio, a renda e os serviços atinentes a mesma.

## 2.3 DIFERENÇAS ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Para tratar sobre a imunidade deve-se distingui-la de outros preceitos que também exoneram os seus destinatários da tributação.

O professor Eduardo Sabbag dispõe que a Imunidade tributária é um instituto que possui sede na Constituição, enquanto a Isenção é a dispensa legal do pagamento de tributos, sendo a imunidade uma “forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada.”<sup>14</sup>

O ilustre doutrinador, em sua obra, destaca que:

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 435.

<sup>14</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 299.

Para o STF, que se fia a esses rudimentos conceituais aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido o fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, decorrente de regra da Constituição, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações e pessoas.<sup>15</sup>

Portanto, para o eminente professor, o STF traz como diferenciação entre Imunidade e Isenção o momento em que ambas se dão, sendo que a Imunidade, como um verdadeiro recorte da incidência tributária, impedindo o nascimento do fato gerador.

Já na Isenção o professor supracitado observa que seria obstado o lançamento do tributo, havendo a incidência da norma tributária, nesse caso, o tributo seria devido, porém, no momento do lançamento tributário a norma de isenção obstará a sua ocorrência, não sendo o tributo devido.

Deve-se ter atenção a um detalhe importantíssimo ressaltado pelo eminente doutrinador<sup>16</sup>: a Imunidade é uma norma de não incidência constitucional, portanto, caso a Constituição Federal traga norma de Isenção, como ocorre no art. 195 § 7º da mesma, não se tratará de Isenção e sim de Imunidade tributária.

Nesses casos o que acontece é uma impropriedade no manejo de nomenclatura, devendo restar muito claro ao interlocutor que somente haverá isenção quando esta for prevista através de lei, não havendo Isenção constitucionalmente qualificada.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.<sup>17</sup>

## 2.4. AS IMUNIDADES COMO REGRA DE INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E COMO LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

### 2.4.1. As imunidades como regra de incompetência tributária

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 299.

<sup>16</sup> Ibidem. p. 300.

<sup>17</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Parte da doutrina, como o ilustre doutrinador Roque Antônio Carrazza<sup>18</sup>, dispõe que as Imunidades, ao fazerem um recorte no campo de incidência tributária, trazem uma norma de incompetência tributária. Seria como uma norma negativa, o anverso da norma de competência tributária.

Segundo o autor isso ocorreria para resguardar determinadas pessoas que seriam contribuintes de impostos, malgrado, para elas, esses impostos simplesmente não existiriam diante da existência de norma imunizante que as livraria desta obrigação.

Deve-se ter em mente que o rol de competências tributárias foi cuidadosamente disciplinado pela Constituição Federal de 1988, tendo o mesmo sido elaborado de forma a preservar o Pacto Federativo, sendo este um valor muito caro ao sistema constitucional brasileiro, devendo ser preservadas as competências designadas aos Entes federativos.

O professor Paulo de Barros Carvalho, em sua obra, destaca que a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas “representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária.”<sup>19</sup>

Para o ilustre professor a competência tributária nada mais é do que a capacidade de instituir tributos dada, pela Constituição Federal, aos entes federativos. Cabe a eles descrever as suas hipóteses de incidência, os fatos geradores, os sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas, a Constituição apenas atribui e delimita a competência tributária.

Portanto, as regras de imunidade tributária se comportariam como uma forma constitucionalmente qualificada de não incidência, fazendo parte do cenário de competências pensado pelo Poder Constituinte Originário de 1988.

Devido a isso, nos servimos da doutrina do eminente professor Aliomar Baleeiro para afirmar que “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam.”<sup>20</sup>

Para o ilustre doutrinador supracitado, a desobediência às normas imunizantes desafia a inconstitucionalidade da tributação visto que a imunidade, por fazer parte da

---

<sup>18</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2015. p. 846.

<sup>19</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 172.

<sup>20</sup>BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 113.

delimitação de competência, se faz tão importante para o sistema tributário brasileiro quanto as normas que as atribuem.

Além disso, segue o ilustre professor<sup>21</sup> dispondo que as imunidades protegem, em sua maioria, valores constitucionais importantíssimos que constituem direitos fundamentais das pessoas, bens e atividades que foram poupados da competência tributária do Fisco pois se coadunam com princípios como o da capacidade contributiva, da proteção do pacto federativo, da isonomia, entre outros, portanto, desobedecer essa regra imunizadora violaria diversos princípios, direitos fundamentais e garantias constitucionalmente assegurados.

Encerra-se o presente tópico com uma informação que foi brilhantemente destacada pelo professor Eduardo Sabbag em sua obra, acerca da diferenciação das obrigações tributárias principais e acessórias, sendo a primeira a obrigação pecuniária, de pagamento do tributo, e a segunda as obrigações que tangenciam essa relação como, por exemplo, o dever de manutenção da escrituração dos livros contábeis, dentre tantas outras, destacando que:

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes. Em outras palavras, por exemplo, uma entidade beneficente ou um partido político não serão alvo de impostos, por força da imunidade tributária, mas poderão ser plenamente fiscalizados, ter de apresentar documentos e livros à autoridade fazendária, entre tantos outros deveres instrumentais.<sup>22</sup>

#### **2.4.2. As imunidades como limitações ao poder de tributar**

Deve-se destacar, neste momento, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação ao conceito das imunidades tributárias. O eminente Tribunal entende que as imunidades são, em verdade, limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo as mesmas cláusulas pétreas, não podendo ser suprimidas através de emenda constitucional, sendo necessária a instituição de outra ordem constitucional para que isso ocorra (art. 60 § 4º, IV, CF).

---

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 114.

<sup>22</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 299.

O STF<sup>23</sup>, portanto, entende que as imunidades tributárias, juntamente com os princípios e normas constitucionais integram o rol das limitações constitucionais ao poder de tributar, visto que o dever de pagar tributos constitui uma obrigação fundamental dos contribuintes.

Entretanto, as limitações constitucionais a esse poder do Fisco constituem direitos fundamentais dos contribuintes, fazendo com que reste equilibrada a balança de direitos e deveres fundamentais na esfera tributária.

Segue a ementa de acórdão do STF que corrobora a posição sustentada acima:

STF - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 327414 SP (STF)

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODERDE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA

O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, d, da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes

Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro Celso de Mello, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, d), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalecente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade.

Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150 VI, d, da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação.<sup>24</sup>

## 2.5. BREVE ANÁLISE DAS ALÍNEAS DO INCISO VI DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

<sup>23</sup> STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 327414/SP**. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ: 11/02/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607706>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>24</sup> STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 327414/SP**. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ: 11/02/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607706>>. Acesso em: 29 set. 2018.

As alíneas do artigo 150 VI da Constituição Federal trazem os principais comandos acerca das imunidades constitucionais relacionadas a impostos.

Mesmo havendo outros artigos na Constituição Federal brasileira versando sobre imunidade, inclusive de outros tributos, como as taxas por exemplo, este é o artigo mais relevante por tratar da imunidade aos impostos e por abarcar pessoas físicas e jurídicas que possuem grande importância institucional.

Eis o texto do art. 150 VI da Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI – Instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;  
b) templos de qualquer culto;  
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.  
e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013).<sup>25</sup>

Primeiramente deve ser observado que se trata de um comando constitucional a ser seguido por todos os Entes políticos visto que o *caput*, complementado pelo seu inciso VI do art. 150, dispõe ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre uma série de pessoas, objetos e fatos que serão analisados, brevemente, a seguir.

### **2.5.1 Imunidade das entidades políticas (art. 150, VI, a CRFB/88)**

A imunidade em comento visa resguardar o patrimônio dos entes políticos, não podendo esses cobrarem impostos sobre o patrimônio, os bens e os serviços uns dos outros.

O Supremo Tribunal Federal já emitiu sua opinião em diversas ocasiões acerca desta imunidade e, atualmente, muitos dos seus aspectos já se encontram pacificados, porém, sempre existem novos questionamentos acerca dos limites da sua

---

<sup>25</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.



aplicação, principalmente em se tratando de empresas públicas e sociedades de economia mista.

O tratamento das estatais perante a imunidade recíproca é um tema riquíssimo que será abordado em breve.

## 2.5.2 Imunidade dos templos religiosos (art. 150, VI, b CRFB/88)

A imunidade dos templos de qualquer culto, de acordo com o professor Luis Eduardo Schoueri<sup>26</sup>, é mista, sendo conferida diante de determinado objeto, fato ou situação abrangendo, também, o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas às quais são destinadas, desde que ligadas às suas atividades precípua.

De acordo com o professor Ricardo Lobo Torres<sup>27</sup>, em sua obra, a imunidade em comento visa proteger a liberdade religiosa que o Brasil admite, tendo em vista que o mesmo é um Estado laico, significando que o mesmo não adota uma religião oficial, sendo os brasileiros livres para seguir a que melhor lhes convier, devendo a interpretação do conceito de religião ser o amplo para abarcar também a religião das minorias.

Para o autor supracitado, a imunidade dos templos visa proteger essa escolha visto que, se fosse admitida a tributação dos mesmos, poderia haver em uma falta de isonomia entre as entidades religiosas, o que não seria bem visto em um Estado laico.

Ricardo Lobo Torres<sup>28</sup> destaca, ainda, que a imunidade em comento não protege apenas os templos religiosos, como também outros bens e atividades ligados aos mesmos, desde que sirvam para gerar renda que os possa se sustentar.

Pode-se citar como exemplo desses bens e atividades a ausência de cobrança de impostos sobre a propriedade de terrenos em que estejam instalados cemitérios, a casa paroquial em que mora o padre, ou outro representante religioso, imóvel de propriedade do templo que esteja alugado à terceiros cuja renda seja revertida à manutenção da religião, entre tantos outros exemplos.

O objetivo desta imunidade não é resguardar pessoa sem capacidade contributiva, e sim a liberdade religiosa dos brasileiros, devido a isso, esta não deve

---

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 434.

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 74.

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 74.

ser pensada como um privilégio odioso, e sim como um valor a ser resguardado para beneficiar toda a coletividade.

Seguem alguns acórdãos do Supremo Tribunal Federal acerca do tema:

STF - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL EM OBRAS. PRETENSÃO CUJO ACOLHIMENTO DEMANDARIA REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. Nos termos da jurisprudência da Corte, a controvérsia relativa à comprovação da destinação do imóvel para fins de imunidade demanda o reexame de fatos e provas, mostrando-se inviável em recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>29</sup>

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 562351 RS (STF)

Ementa: CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CARTA FEDERAL. NECESSIDADE DE REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 279 DO STF. ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ABRANGÊNCIA DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”. MAÇONARIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO EM PARTE E, NO QUE CONHECIDO, DESPROVIDO.

I O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei.

II – Assim, para se chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes.

III A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião.

IV - Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida.<sup>30</sup>

### 2.5.3 Imunidades não autoaplicáveis (art. 150, VI, c CRFB/ 88)

De acordo com a classificação feita pelo autor Luis Eduardo Schoueri<sup>31</sup>, trata-se de imunidade pessoal envolvendo o patrimônio e as atividades dos partidos

<sup>29</sup> STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **ARE 788666/RJ**. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 09/03/2015. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25299296/recurso-extraordinario-com-agravo-are-788666-rj-stf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>30</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 562351/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJ: 3/12/2012. Disponível em:<<http://redr.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619E>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>31</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 434.

políticos, dos sindicatos de empregados, das instituições de educação e das entidades de assistência social.

Estas imunidades são chamadas “não autoaplicáveis”, tendo em vista não poderem ser gozadas de imediato pelas pessoas jurídicas citadas, devendo as mesmas provarem o preenchimento dos requisitos que as legitimam a gozar a imunidade. Esses requisitos são os constantes do artigo 14 do Código Tributário Nacional.<sup>32</sup>

O parágrafo 4º do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal dispõe que:

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.<sup>33</sup>

Desta forma, incidirão normalmente os impostos que não guardem relação com o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades em comento.

#### 2.5.3.1 Imunidade dos partidos políticos

Acerca da imunidade destas pessoas jurídicas, pode-se extrair do artigo primeiro da Constituição Federal que o valor por ela resguardado é a liberdade política.<sup>34</sup>

De acordo com o eminente professor Ricardo Lobo Torres o preceito imunizante visa à preservação do pluralismo político, já que a atividade tributária não pode inibi-la, pois, ao desonerar essa pessoa jurídica do pagamento de impostos, a sua existência resta facilitada, o que possibilita o registro de candidatura de um maior número de candidatos a cargos políticos.

Além disso, a existência de diversos partidos políticos permite o prestígio de diversas linhas políticas, permitindo o fortalecimento da democracia no país, resguardando também a soberania nacional, sendo o partido político uma “criatura constitucional, absolutamente essencial à democracia e ao liberalismo, que podem

---

<sup>32</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 47.ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

<sup>33</sup>BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>34</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

encontrar outros meios de participação direta do povo, mas que não prescindem da representação através da atividade partidária”.<sup>35</sup>

Assim, este preceito imunizante visa a preservação do pluralismo político, pois a atividade tributária não pode impedir a formação de novos partidos políticos, nem a manutenção dos já existentes caso os mesmos não conseguissem pagar os impostos relacionados a tais atividades.

### 2.5.3.2 Imunidade dos sindicatos de empregados

De acordo com o professor Ricardo Lobo Torres<sup>36</sup>, o valor resguardado por esta imunidade é a proteção do trabalhador, que é a parte mais fraca na relação trabalhista, devendo ser resguardados os seus direitos sociais.

Por essa razão, apenas os sindicatos dos empregados merecem ser abarcados pela presente imunidade, visto que se tem a presunção relativa de que os sindicatos patronais sempre serão melhor aparelhados, podendo perseguir os interesses dos empregadores de forma mais eficiente, por isso, imunizar os sindicatos dos empregados fortalece a isonomia desta relação que já nasce desbalanceada.

### 2.5.3.3 Imunidade das instituições de educação

Esta imunidade visa proteger o direito à educação e ao ensino, fortalecendo, assim os direitos sociais previstos nos artigos. 205, 208 e 214 Constituição Federal.<sup>37</sup>

A educação, embora seja um direito social previsto de forma expressa pela Constituição Federal, não deve ser prestada, apenas pelo Estado através de serviço público, não detendo monopólio relativo a esta atividade.

Isso significa que para os particulares atuarem na área do ensino estes não precisam receber uma delegação administrativa do Estado, sendo, a educação uma atividade de livre exercício.

O eminente doutrinador Ricardo Lobo Torres dispôs em sua obra que: “o fundamento da imunidade das instituições de educação e de assistência social é a

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário volume III**. 3a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 200. p. 258.

<sup>36</sup> Ibidem. p. 263.

<sup>37</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

proteção da liberdade. Pouco tem a ver com a capacidade contributiva, que é princípio de justiça. ”<sup>38</sup>

Desta forma, pode-se dizer que a imunidade em comento visa proteger os direitos compreendidos no mínimo existencial, garantindo-se uma maior “igualdade de chances. ”<sup>39</sup>

Devido ao exposto, é cabível a desoneração fiscal dessas instituições através da não incidência tributária sendo devido, porém, o pagamento de todas as demais espécies tributárias, bem como o cumprimento das suas obrigações acessórias.

#### 2.5.3.4 Imunidade das entidades de assistência social

Esta imunidade busca a proteção da assistência social, sendo a mesma um direito fundamental, protegendo valores muito prestigiados pela Constituição Federal de 1988.

As instituições de assistência social estão vinculadas ao atendimento dos direitos sociais, portanto, quando uma pessoa jurídica de direito privado tem como objetivo o atendimento desses direitos, ela supre um papel que o Estado deveria estar desempenhando. Assim, merece receber a imunidade em relação ao pagamento de impostos, podendo, desta forma, atender de forma mais eficiente a proteção dos direitos sociais beneficiando toda a coletividade.

O professor Ronny Charles afirma em sua obra que: “o grande diferencial entre o Terceiro Setor e os demais entes de cooperação é que ele é formado por instituições que existem e realizam suas atividades independentemente da vontade estatal. ”<sup>40</sup>

Devido a isso, as atividades prestadas por esses entes justificam a iniciativa do Estado de fomentá-las através das parcerias.

Para que as entidades paraestatais possam gozar a imunidade em questão, elas deverão atender dois requisitos específicos, sendo esses: ausência de fins lucrativos e o atendimento dos requisitos a serem previstos em lei, estando esses requisitos descritos no bojo da alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal

---

<sup>38</sup> TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7a. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017. p.267.

<sup>39</sup> Ibid. loc. cit.

<sup>40</sup> Ibidem. p.138.

de 1988, sendo o seu atendimento obrigatório para que esta imunidade não autoaplicável possa ser aposta.

Em relação ao primeiro requisito, o professor Ronny Charles trouxe, uma importante reflexão, dispondo que esse novo segmento do conjunto societário “se manifesta através de organizações de origem privada, autônomas e altruísticas, despidas de finalidade lucrativa e com o objetivo de promover o bem-estar coletivo.”<sup>41</sup>

Contudo, não se deve confundir a ausência de finalidade lucrativa com ausência de lucratividade pois essas entidades devem auferir lucro para o sustento da sua atividade principal, não devendo ser deficitária pois, desta forma, a prestação da assistência social restaria impossibilitada. O que se impede é a distribuição do lucro aos sócios, devendo toda a renda das mesmas ser revertida às suas finalidades últimas.

Já em relação ao segundo requisito, que é a atendimento de requisitos previstos em lei, deve-se lembrar que as imunidades, juntamente com os princípios e regras constitucionais, formam as chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Desta forma, a CRFB/88<sup>42</sup> dispõe, no seu art. 146 II, que essas limitações constitucionais deveriam ser reguladas através de lei complementar. A lei comentada já existe, sendo esta o Código Tributário Nacional, tendo o mesmo trazido, no bojo do seu artigo 14, os requisitos a serem preenchidos pelas entidades de assistência social que queiram ser beneficiadas pela imunidade em discussão.

Segue a redação do citado artigo do Código Tributário Nacional:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.<sup>43</sup>

<sup>41</sup> TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7a. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017. p.139.

<sup>42</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>43</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 47.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Portanto, de acordo com o já exposto acima, cumpridos os requisitos legais o Estado não tem opção, ele tem que conceder a imunidade, passando as entidades a ter direito subjetivo ao gozo da imunidade em comento.

#### **2.5.4. Imunidade de imprensa (art. 150, VI, d CRFB/88)**

O professor Ricardo Lobo Torres<sup>44</sup> destaca, em sua obra, que a imunidade de imprensa busca dispensar o pagamento de impostos que incidam sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão sendo esta uma imunidade objetiva recaindo sobre bens (coisas), não sendo as editoras imunes, devendo, portanto, pagar todos os impostos inerentes à atividade e sobre a sua pessoa.

De acordo com o autor citado, os valores protegidos pela presente imunidade são a liberdade de expressão e o direito e acesso à cultura.

Todas as questões relatadas passaram pelo Supremo Tribunal Federal, em algum momento, tendo o Egrégio Tribunal sido sempre complacente na atribuição da presente imunidade como podemos ver nos acórdãos listados abaixo:

##### AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, “D”, DA LEI MAIOR. REVISTA INFANTIL. DIFUSÃO DA INFORMAÇÃO E CULTURA. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO.

1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que “a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação” (RE 221.239/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma).

2. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido.<sup>45</sup>

##### AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

<sup>44</sup>TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. volume III. 3a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pg. 298.

<sup>45</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 910572/SP**. Relator: Ministra Rosa Weber. DJ: 31/05/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=308988987&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. O Supremo Tribunal vem se posicionando no sentido de que a imunidade tributária referida no art. 150, VI, d, da Carta deve ser interpretada restritivamente, não abrangendo todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição de veículos de comunicação. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>46</sup>

Pelo exposto acima, pode-se afirmar que se trata de uma imunidade ampla, sendo a mesma estendida para todos os objetos análogos aos livros, jornais e periódicos como: revistas, álbuns de figurinhas, gibis, entre outros.

O objetivo perseguido pela imunidade em comento é a difusão da cultura, podendo esse ser alcançado de múltiplas formas, devido a isso, a sua concessão tende a ser menos engessada, possibilitando, desta forma, um acesso mais facilitado à cultura.

A decisão mais recente do STF acerca do tema refere-se a uma inovação tecnológica da forma de ler, sendo esta, o uso do livro eletrônico (“e-reader”), que é um aparelho onde podem ser lidos os livros digitais comercializados pela internet.

O STF, confirmando a tendência ampliativa da aplicação da presente imunidade, decidiu estende-la tanto aos livros digitais quanto aos aparelhos destinados à sua leitura. Segue o acórdão com a moderna decisão proferida pelo STF:

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers).

1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.

---

<sup>46</sup> STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 915014/SE**.BRASIL. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 24/05/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309785316&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.



2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão.

3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus misticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).

5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou áudio-livro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-ROM, seja em qualquer outro).

6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

7. O CD-ROM é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-ROM) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL.

9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.”<sup>47</sup>

Desta forma, com a decisão do egrégio Superior Tribunal Federal passa-se à análise da última alínea do inciso VI do artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

---

<sup>47</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 330817/RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ: 08/03/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312597387&tipoApp=.pdf>>. Acesso em> 29 set. 2018.

### **2.5.5. Imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais (art. 150, VI, e CRFB/ 88)**

Trata-se da imunidade mais recente, tendo sido agregada ao texto constitucional através da Emenda Constitucional n.75 que foi publicada no dia 15 de outubro de 2013, tendo sido acrescentada a alínea “e” ao inciso VI do artigo 150 da CRFB/88.

O professor Eduardo Sabbag, um dos primeiros autores a escrever sobre o tema, afirmou que:

O propósito do novel comando imunitório é desonerar de impostos aos fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística da produção de imagem e som), musicais ou literomusicais, produzidos no Brasil, sem prejuízo da extensão da imunidade tributária aos suportes ou arquivos que os contenham. Desse modo, a obra intelectual do artista musical, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação. Ademais, o poder constituinte derivado houve por bem ao ofertar proteção à mídia física, a qual veicula materialmente aquela obra intelectual. Trata-se dos suportes materiais ou arquivos digitais, a saber, os CDs, os DVDs, os Blue-Rays e os próprios celulares, tablets e similares.<sup>48</sup>

A norma imunitória, de acordo com o eminente professor, tem como objetivo reduzir a carga de impostos dos produtos elencados acima, visando estimular a queda dos seus preços evitando, de forma indireta, a compra de produtos similares pois, certamente, os consumidores darão preferência ao consumo de produtos originais se os seus preços forem competitivos, mais próximos dos preços praticados na comercialização dos produtos similares.

Dessa forma, o Fisco deixa de arrecadar a receita advinda dos impostos referentes aos produtos descritos, porém ganha ao inibir o seu comércio clandestino, valorizando assim os comerciantes que respeitam as normas tributárias e recolhem seus impostos de forma correta.

Segundo o professor Eduardo Sabbag<sup>49</sup>, os valores protegidos pela presente imunidade são a liberdade de expressão e os direitos sociais ao lazer e à cultura que todos os brasileiros possuem.

Assim, através da proteção dada pela imunidade musical o Poder Constituinte também protege um bem maior, sendo este o patrimônio cultural brasileiro, visto ser

---

<sup>48</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 403.

<sup>49</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed..São Paulo: Saraiva, 2016. p. 404.

esta concedida aos fonogramas e videofonogramas de artistas brasileiros ou que tenham sido produzidos no Brasil, fortalecendo, ao mesmo tempo, a música e a indústria fonográfica pátria.

### 3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES POLÍTICAS

O presente capítulo dá um segundo passo em direção à concretização do tema proposto sendo este a imunidade recíproca nas empresas estatais, então, a partir de agora, começa-se a tratar especificamente dos aspectos concernentes à Imunidade tributária recíproca em si.

Primeiramente, serão desenvolvidos aspectos relacionados à sua origem, às razões de existência e tecer-se-ão considerações iniciais acerca desta imunidade.

Em seguida serão estudados os vetores axiológicos da imunidade recíproca. Para que, desta forma, possa ser melhor entendida a razão da sua instituição, sendo este um dado essencial ao deslinde do tema.

Após, será vista a relação da presente imunidade frente à Administração Pública direta, ou seja, em relação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Por fim, serão feitas reflexões acerca da imunidade recíproca, em relação às autarquias e fundações públicas.

#### 3.1 ORIGEM, RAZÕES DE EXISTÊNCIA E VETORES AXIOLÓGICOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca é especificada na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 sendo o seu texto o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI – Instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.<sup>50</sup>

De acordo com o professor Sacha Calmon<sup>51</sup>, esta é a imunidade tributária mais antiga, tendo surgido no bojo da Constituição Federal de 1981 e sido nela inserida por Ruy Barbosa, que se encontrava sob forte influência do constitucionalismo norte-americano, e, desde o seu surgimento, visou impedir a cobrança de impostos entre as pessoas políticas.

<sup>50</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado Federal, 1988.

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 291.

Segundo o doutrinador supracitado<sup>52</sup>, a partir do seu surgimento as Constituições Federais posteriores não deixaram de trazer em seu bojo a presente imunidade, tendo ocorrido, apenas, a modernização e aprofundamento do seu objetivo que é proteger o pacto federativo.

Vale a pena citar, neste ponto, a doutrina do professor Roque Antônio Carrazza para explicar a origem da imunidade recíproca e a inspiração de Ruy Barbosa no constituinte norte-americano, dispondo o mesmo que:

... a Constituição dos Estados Unidos da América (que também criou uma Federação, com autonomia recíproca entre a União e os Estados- membros) em nenhum de seus artigos ou emendas contém dispositivo expresso a respeito da imunidade tributária recíproca das pessoas políticas. E, no entanto, lá, depois de alguns titubeios iniciais, sempre se entendeu que nem a União pode exigir impostos dos Estados- membros, nem os Estados- membros da União, ou uns dos outros.

Apenas para registro, no início do século XIX, mais precisamente em 1819, o Estado de Maryland pretendeu cobrar imposto sobre selagem com estampilhas de uma filial do banco oficial (Bank of U.S). Mc Culloch (gerente deste banco, na sucursal de Baltimore) insurgiu-se contra isto, levando o caso à Corte Suprema (julgado Mc Culloch vs. Maryland), então presidida pelo legendário juiz John Marshall.

Sob a coordenação deste conceituado *Chief- Justice*, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão que marcou época, transformando-se num autêntico *leading case*, deixou assentadas as seguintes ideias, que valem até hoje, inclusive para o Brasil, que, nesta matéria adota o modelo estadunidense: 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 União; e III- destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados- membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

De qualquer modo, quando Rui Barbosa foi chamado a redigir o anteprojeto daquela que veio a ser a nossa primeira Constituição republicana (a de 1891), embora tenha confessadamente se inspirado na Carta dos EUA, preferiu, neste ponto, inovar.

Conhecedor das celeumas que a omissão causara, num primeiro momento, no País do Norte, e temendo que a nossa Corte Suprema pudesse dar solução diversa para o mesmo problema, acaso surgisse no Brasil, deliberou inserir em seu anteprojeto proibição expressa à tributação, por meio de impostos, entre as pessoas políticas.

O anteprojeto de Rui foi, neste particular, aprovado, passando a nossa CF de 1891 a registrar, em seu art. 11§ 1º, ser vedado aos estados, como à União, “criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”

Este preceptivo didático acabou, com as devidas adaptações, sendo mantido nas Constituições seguintes. De fato, disposições análogas são encontráveis em todas as outras Constituições brasileiras, inclusive na atual.<sup>53</sup>

<sup>52</sup> Ibid. loc. cit.

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2015. p. 870.

Desta forma, pôde-se comprovar, através das palavras do supracitado mestre, a origem desta imunidade tão tradicional e importante.

Além disso, o doutrinador<sup>54</sup> destaca que o vetor axiológico desta imunidade é o princípio federativo, previsto no art. 60, § 4º, I, CRFB/88), que é cláusula pétrea, ou seja, imutável, sendo o pacto federativo um valor prestigiado na nossa Carta Magna.

Para o doutrinador Luis Eduardo Schoueri<sup>55</sup>, o princípio federativo é um vetor axiológico tão forte no ordenamento jurídico constitucional que torna possível a defesa do argumento de que a previsão expressa da presente imunidade seria desnecessária, sendo intuitiva a ideia de que a instituição de impostos não seria possível entre as entidades políticas, pois o exercício da competência tributária depende de uma relação de hierarquia, de coerção, sendo os impostos de pagamento obrigatório.

Desta forma, seria incompatível nutrir um princípio federativo que prega a cooperação e harmonia entre as mesmas e, ao mesmo tempo, admitir a cobrança de impostos entre elas.

O eminente professor supracitado destaca, em sua obra que:

A imunidade recíproca é tradicionalmente apontada a partir da garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação. Preserva-se, assim, o princípio federativo. Afinal, como pensar em autonomia dos entes federais se parte daquilo que é arrecadado fosse desviado para outra pessoa jurídica de Direito Público a título de impostos?

O intuito do constituinte de impedir que a tributação fosse instrumento de para obstaculizar que uma unidade federada exercesse, com autonomia, sua obrigação constitucional, pode ser confirmada pelo reforço que se depreende da leitura do artigo 151, II, que veda à “União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes”.<sup>56</sup>

Deve-se recordar, neste ponto, que a imunidade recíproca não os poupa do pagamento das demais espécies tributárias, sendo estas: as contribuições de melhoria, as taxas e as contribuições especiais. Isso ocorre porque esses outros tributos são vinculados a uma atividade estatal, sendo tributos contra prestacionais.

O único tributo que não possui contraprestação é o imposto visto que ele não objetiva remunerar algo feito pelo outro Ente. O imposto visa o sustento dos Entes

---

<sup>54</sup> Ibid. loc. cit.

<sup>55</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva. 2015. p.435.

<sup>56</sup> Ibidem p. 436.

públicos sendo este um tributo não-vinculado, resultando a sua arrecadação na formação do chamado “bolo orçamentário” que se responsabilizará pelo pagamento das despesas estatais, realizando os direitos sociais previstos na Constituição como: a saúde, a educação, o lazer, bem como custeando os serviços públicos indivisíveis, que beneficiam a coletividade como um todo.<sup>57</sup>

## 3.2 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS

### 3.2.1 Conceitos de direito administrativo: Administração Pública Direta e Indireta

No estudo do Direito Administrativo são vistos importantes conceitos que são de suma importância à elucidação do tema deste trabalho monográfico sendo que o primeiro conceito importante é o de Administração Pública Direta.

O professor Fernando Baltar<sup>58</sup>, em sua obra, destaca ser esta composta pelas Entidades políticas, que são: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e também pelos entes administrativos sendo esses, pessoas jurídicas criadas por lei para o desempenho de função administrativa.

O segundo conceito ressaltado pelo professor supracitado é o de Administração Pública Indireta, sendo esta formada pelas Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista. De acordo com os seus ensinamentos optou-se pela utilização da descentralização administrativa “criando-se outras pessoas jurídicas com autonomia, mas submetidas a controle pelo ente político com a finalidade de desempenhar uma determinada atividade pública.”<sup>59</sup>

As autarquias são pessoas jurídicas de direito público, sendo estas criadas com o objetivo de desenvolver atividades típicas de Estado, ou seja, típica dos Entes Políticos que compõem a administração pública direta.

O professor José dos Santos Carvalho Filho conceitua Autarquia como sendo uma “pessoa jurídica de direito público, integrante da Administração Indireta, criada

---

<sup>57</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 435- 436

<sup>58</sup> NETO, Fernando Ferreira Baltar; Torres, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7ª edição. Salvador: Editora Juspodvim, 2017. p. 87.

<sup>59</sup> Ibidem. p. 88.

por lei para desempenhar funções que, despidas de caráter econômico, sejam próprias e típicas do Estado. ”<sup>60</sup>

O último conceito de Direito Administrativo abordado neste capítulo será o de Fundação Pública, sendo esta, segundo a professora Maria Sylvia Di Pietro, uma entidade administrativa que possui personalidade jurídica de direito público, se originando a partir de patrimônio público personalizado, destinado a realizar as finalidades públicas, que são de interesse da sociedade.

Para a eminente autora, as Fundações podem, em verdade, ter uma personalidade jurídica de direito público ou de direito privado, como podemos comprovar através da conceituação realizada em sua obra, dispondo que:

Fundação instituída pelo poder público é o patrimônio, total ou parcialmente público, dotado de personalidade jurídica, de direito público ou privado, e destinado, por lei, ao desempenho de atividades do Estado na ordem social, com capacidade de autoadministração e mediante controle da Administração Pública, nos termos da lei. <sup>61</sup>

Para estudar o tratamento da imunidade recíproca em relação às autarquias e fundações deve-se analisar o artigo 150, VI, a da CF juntamente com o seu § 2º, que possui a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI - instituir impostos sobre:  
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;  
§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. <sup>62</sup>

O professor Eduardo Sabbag faz, em sua obra, uma observação importantíssima acerca das autarquias de regime especial que merece ser destacada, dispondo que:

... a imunidade recíproca deve, naturalmente, ser extensível às autarquias de regime especial, entre as quais se destacam as Agências Reguladoras e as Agências Executivas, sem embargo das Associações Públicas, quando se revestirem da personalidade jurídica de direito público. <sup>63</sup>

<sup>60</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. Passim.

<sup>61</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. Passim.

<sup>62</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988.

<sup>63</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.313.



É cabível, neste item, uma última observação acerca do § 2º do art. 150 da CRFB, dispondo este que:

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.<sup>64</sup>

Para o professor Eduardo Sabbag<sup>65</sup>, o parágrafo supracitado destaca que as entidades autárquicas e fundacionais públicas somente poderão fruir da imunidade recíproca se cumprirem a sua finalidade essencial ou outras que dela decorram.

Isso quer dizer que se essas entidades tiverem bens que não estejam voltados ao cumprimento das suas finalidades essenciais ou cujo valor arrecadado em função desses não seja aplicado para a sua consecução, deverá ocorrer a cobrança de impostos.

O doutrinador exemplifica bem essa possibilidade na seguinte passagem da sua obra, dispondo que:

... é possível afirmar-se, pelo menos em tese, que deve incidir IPTU sobre prédio pertencente a uma autarquia federal que não seja utilizado para a consecução dos precípuos objetivos autárquicos; ou mesmo, que deve incidir o IPTU sobre o terreno baldio de propriedade de autarquia.<sup>66</sup>

Este entendimento foi replicado diversas vezes no bojo da jurisprudência do STF, como ver-se-á no Acórdão por nós trazido a título de exemplo:

IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – IMÓVEIS LOCADOS E NÃO EDIFICADOS – INEXISTÊNCIA.  
Consoante dispõe o artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, as instituições de educação apenas gozam de imunidade quando o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados a finalidades essenciais da entidade. Imóveis locados e lotes não edificados ficam sujeitos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.<sup>67</sup>

Assim, pode-se afirmar que a imunidade recíproca somente poderá ser estendida às entidades autárquicas e fundacionais de direito público que tenham sido instituídas e mantidas pelo Poder Público quando a sua renda e os seus serviços

<sup>64</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. 1988.

<sup>65</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p.313.

<sup>66</sup> Ibidem. p. 314.

<sup>67</sup> STF. AG. REG EM AGRAVO DE INSTRUMENTO: **RE 661713/SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ: 19/03/2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23507555/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-661713-sp-stf/inteiro-teor-11173202>>. Acesso em: 29 set. 2018.

estiverem vinculados às suas finalidades essenciais, visto que, caso contrário, estas poderão ser tributadas normalmente.

## **4 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.**

Neste capítulo, iniciar-se-á o tratamento do tema central onde se discorrerá sobre a imunidade tributária recíproca em relação às empresas estatais. Aqui reside a principal controvérsia acerca do tema, visto que tais empresas podem ser prestadoras de serviços públicos ou atuarem em regime de concorrência com empresas privadas, sendo, muitas vezes, difícil traçar um limite à concessão da imunidade frente aos casos concretos.

### **4.1 CONCEITOS INICIAIS IMPORTANTES AO DESLINDE DO TEMA**

#### **4.1.1 Empresas públicas e sociedades de economia mista: Similaridades e diferenças**

O professor Fernando Baltar<sup>68</sup> dispõe que, inicialmente, é importante ressaltar que as empresas públicas e sociedades de economia mista são empresas estatais, ou seja, são pessoas jurídicas, de direito privado, submetidas ao controle do Estado, compondo a administração indireta do mesmo, juntamente com as autarquias e fundações públicas de direito público, cujos conceitos já foram vistos anteriormente.

Ainda de acordo com o doutrinador<sup>69</sup>, essas empresas estatais podem servir a dois propósitos diferentes, que irão pautar a aplicação, ou não, da imunidade recíproca às mesmas, sendo esses: o desempenho de serviços públicos ou de atividade econômica, em concorrência com as empresas privadas.

Outro ponto destacado pelo professor<sup>70</sup> supracitado se refere ao fato de que as estatais possuem pontos em comum e, também, diferenças que as destacam.

As Empresas Públicas são entidades de direito privado, sendo estas constituídas através de capital exclusivamente público, podendo este ser constituído, simultaneamente, por vários Entes Públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), não havendo necessidade desta ser feita por apenas uma pessoa jurídica de Direito Público.

---

<sup>68</sup> NETO, Fernando Ferreira Baltar; Torres, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7ª edição. Salvador: Editora Juspodvim, 2017. p. 110.

<sup>69</sup> Ibidem. p. 111.

<sup>70</sup> Ibidem. p. 112.

Além disso, as empresas públicas, poderão adotar qualquer forma empresarial, sendo livre a sua escolha.

Já em relação às Sociedades de Economia Mista, destaca que estas também são entidades de direito privado, sendo constituídas com capital público e privado, devendo o capital ser majoritariamente público, bem como o Poder Público ser o maior acionista.

O Estado, ao instituir as estatais, atua no âmbito do direito privado, onde há uma maior liberdade de atuação. José dos Santos Carvalho Filho, em sua obra, traz uma importante observação sobre o tema, dispondo que:

É preciso ter em conta, porém, o objetivo que inspirou o Estado a criar esse tipo de pessoas de natureza empresarial. Como os órgãos estatais se encontram presos a uma infinita quantidade de controles, o que provoca sensível lentidão nas atividades que desempenha, essas pessoas administrativas, tendo personalidade de direito privado, embora sob a direção institucional do Estado, possibilitam maior versatilidade em sua atuação, quando voltadas para atividades econômicas. O Estado, através delas, se afasta um pouco do seu pedestal como Poder/ bem-estar social para assemelhar-se, de certa maneira, a um empresário, que precisa de celeridade e eficiência para atingir os seus objetivos.<sup>71</sup>

Portanto, de acordo com o eminente professor<sup>72</sup>, é necessário considerar que as Estatais são uma forma do Estado intervir na economia, atuando para regulá-la, para agir como um agente econômico, porém isto somente pode ocorrer em situações específicas em que haja extrema necessidade ou em havendo imperativo de segurança nacional para que o mesmo tenha que atuar como agente econômico, sendo essa a principal função das Estatais.

Entretanto, essas também poderão servir ao propósito de prestar serviços públicos de forma descentralizada, podendo o Ente fornecê-lo de forma menos onerosa à máquina pública.

Outro ponto importante, que ambas as Estatais têm em comum, é o fato de possuírem regime jurídico híbrido, pois, embora estas sejam entidades de direito privado, as suas atividades nunca se darão em âmbito puramente privado, submetendo-se ao direito público em muitos pontos, pois devem sempre fazer prevalecer o interesse estatal, satisfazendo o interesse público, mesmo quando atuam

---

<sup>71</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p. 472.

<sup>72</sup> Ibidem. p.473.

como reguladoras do setor econômico. Assim, dispõe Vanessa Kuhlmann em seu artigo:

..., as empresas públicas, sejam elas exploradoras de atividade econômica, sejam elas prestadoras de serviços públicos, devem licitar (art. 37 XXI da CF), devem ser fiscalizadas e controladas pelo Legislativo (art. 49 X CF) e pelos Tribunais de Contas (art. 71 II e III da CF), estão submetidas ao princípio do concurso público (art. 37 II da CF), estão inseridas no âmbito da lei orçamentária anual (art. 165, parágrafo 5º da CF), dentre outros. Tem por isso um regime jurídico especial que as diferencia das pessoas privadas comuns.<sup>73</sup>

Outro ponto que merece ser destacado é que, mais importante do que o *nomen iuris* que essas entidades recebem, é o que elas são em sua essência. Portanto, mesmo que sejam chamadas de Sociedade de Economia Mista, se estas apresentarem elementos relativos à Empresa Pública, assim deverão ser tratadas, independentemente do nome a elas atribuído. Pode-se extrair o dito acima da lição de Roque Antônio Carrazza em sua obra, dispondo este que:

... se uma estatal receber o *nomen iuris* de sociedade de economia mista, mas seus capitais constitutivos forem exclusivamente governamentais, ou o capital privado for insignificante ou, ainda, meramente simbólico, será verdadeira empresa pública e, como tal deverá ser tratada, inclusive para fins processuais. No rigor dos princípios, só há falar em sociedade de economia mista quando nela, efetivamente, somam-se capitais públicos e privados e vislumbra-se a *affectio societatis* entre o Poder estatal e os particulares. Já, há mera aparência, quando ausentes o elemento subjetivo e o real aporte dos capitais privados.<sup>74</sup>

#### 4.1.2 Serviços públicos

O professor José dos Santos Carvalho Filho dispõe, em sua obra, que “entende-se por serviço público a atividade prestada pelo Estado diretamente ou por meio de entidades criadas para tal fim, executada basicamente pelo regime jurídico de direito público, no intuito de satisfazer as necessidades da coletividade.”<sup>75</sup>

Também depreende-se de seus ensinamentos<sup>76</sup> que o Estado poderá executar os serviços públicos, de sua competência, de forma direta (através de seus órgãos) ou por meio de entidades criadas para este fim, podendo essas serem autarquias,

<sup>73</sup> KUHLMANN, Vanessa. **Empresas estatais e a imunidade recíproca**. In: Estudos aplicados de direito Público. São Paulo: Ed. Juspodvim, 2016. p.197-217.

<sup>74</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário** .31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2015. p. 889.

<sup>75</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. passim.

<sup>76</sup> Ibid. loc.cit.

fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista sendo a execução do serviço público cedida através de delegação legal ou, até mesmo, de delegação negocial, à entidades privadas do 3º setor, que não possuam fins lucrativos, ou a concessionárias ou permissionárias de serviços públicos.

#### 4.1.3 Livre concorrência e atividade econômica

Inicialmente, conceitua-se livre concorrência como a possibilidade de novos empresários entrarem no mercado, havendo uma competição justa entre eles. O doutrinador Fernando Baltar<sup>77</sup>, em sua obra, dispõe ser a livre concorrência um dos princípios norteadores da ordem econômica juntamente com os seguintes princípios: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego, encontrando-se esses princípios no rol trazido pelo artigo 170 da Constituição Federal brasileira.

O autor dispõe que o Estado, como garantidor da ordem econômica, deve impedir os abusos do poder econômico que gerem concentração de mercado e falhas na concorrência, desta forma, é legítima a intervenção do Estado na economia para garantir a livre concorrência, criando “princípios e regras com o objetivo de disciplinar a conduta do mercado, estabelecendo limites, incentivos e parâmetros que devem ser observados e com isso impactar um determinado segmento ou toda a economia.”<sup>78</sup>

Pode-se conceituar atividade econômica como aquela na qual, de um lado, se encontram os prestadores de serviços ou produtores de bens, e do outro os consumidores dos mesmos, tratando-se de uma atividade que visa o lucro. Esta atividade se diferencia da prestação de serviços públicos na medida que esses não visam ao lucro e sim à prestação de serviço que beneficie a coletividade, devendo os mesmos ser eficientes e módicos, quando a sua prestação for onerosa, embora, segundo o professor Fernando Baltar<sup>79</sup>, o seu conceito não seja pacífico na doutrina.

---

<sup>77</sup> NETO, Fernando Ferreira Baltar; Torres, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7ª edição. Salvador: Editora Juspodvim, 2017. p. 547.

<sup>78</sup> NETO, Fernando Ferreira Baltar; Torres, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7ª edição. Salvador: Editora Juspodvim, 2017. p. 548.

<sup>79</sup> Ibidem. p. 457.

Assim, não se pode confundir estas atividades que têm cunhos extremamente diferentes, visto que estes conceitos são de vital importância para o entendimento do tema apresentado.

#### 4.2 A IMUNIDADE RECÍPROCA E AS EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

As estatais prestadoras de serviços públicos estão previstas no artigo 175 da CRFB/88, que dispõe ser a prestação de serviços públicos obrigatória ao Poder Público, podendo os mesmos serem prestados diretamente pelo Estado, ou através de empresas privadas pela via da concessão ou permissão, através de licitação ou, ainda, através do 3º setor, no caso de serviços públicos cuja prestação não seja exclusiva do Estado. Segue a redação do artigo supracitado:

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 adequado.<sup>80</sup>

É importante ter-se em mente que se trata de empresas que possuem capital inteiramente público, no caso das empresas públicas, ou de maioria pública, no caso das sociedades de economia mista, e, por prestarem serviços públicos, não competem com particulares nem visam ao lucro dos seus sócios, sendo o seu objetivo a realização do interesse público e, por isso, devem gozar das mesmas prerrogativas dadas ao Estado, dentre elas a imunidade recíproca.

Outro ponto importante, de acordo com a doutrina e a jurisprudência é o fato de que os bens de sua titularidade que sejam diretamente vinculados à prestação de serviços públicos, são protegidos em razão do princípio constitucional da continuidade do serviço público, sendo os mesmos imprescritíveis (não podendo ser usucapidos), impenhoráveis (não podendo responder pelas dívidas dessas pessoas jurídicas) e inalienáveis (tendo a sua alienação condicionada à diversos passos, entre eles a

---

<sup>80</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

desafetação, a autorização legislativa e a licitação para a sua venda, detendo o mesmo tratamento dado aos bens públicos).

Corroborando o raciocínio apresentado acima, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>81</sup> dispõe em sua obra que as estatais prestadoras de serviços públicos vinculados a finalidades essenciais, ou que sejam delas decorrentes, são consideradas como extensão do Ente que detém a titularidade deste serviço.

Humberto Ávila<sup>82</sup> defende, em sua obra, que deve ser aplicada a imunidade recíproca às estatais prestadoras de serviços públicos, sendo estas extremamente relevantes, atuando como *longa manus* do Estado, sendo justo que elas aproveitem as prerrogativas atinentes ao mesmo, pois, se isso não ocorresse, o Estado seria o maior prejudicado, visto ser ele o detentor da competência para a sua realização.

Desta forma, resta clara a distinção entre as estatais prestadoras de serviços públicos e as que servem como instrumento de intervenção do Estado na economia.

É cabível, neste ponto, uma importante observação, dispondo o artigo 173 da CRFB/88 no seguinte sentido:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.<sup>83</sup>

Assim, de acordo com o eminente doutrinador supracitado<sup>84</sup>, essa restrição somente alcança as estatais prestadoras de atividade econômica, não alcançando as que prestadoras de serviços públicos, visto que essas não concorrem com a iniciativa privada, não se equiparando à última, adotando um regime jurídico híbrido onde prevalecem as normas de direito público. Esta é a principal diferença entre as mesmas, não podendo ser desconsiderada.

As estatais que prestam serviços públicos o fazem para atender ao interesse público, sendo prestados à coletividade sem perseguir-se o lucro, como dispôs o

---

<sup>81</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, passim.

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº.51**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. passim.

<sup>83</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº.51**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. passim.



eminente professor Sacha Calmon<sup>85</sup> em sua obra, não significando que as mesmas terão que prestar serviços gratuitos, sendo a sua remuneração importante para a manutenção dos serviços, a exemplo do que ocorre com os serviços de água e esgoto que são serviços públicos remunerados por tarifa.

Assim, ressalta o autor que a cobrança de taxa ou tarifa pela prestação do serviço público pelas estatais não afasta a aplicação da imunidade recíproca a estas, visto que a realização desta cobrança não externa uma capacidade contributiva dessas empresas e o lucro pelas mesmas auferido é revertido para o sustento da própria atividade.

Portanto, não se pode deixar levar por uma interpretação literal do artigo 150 § 2º da CRFB, dispondo este que a imunidade tributária recíproca apenas se estenderia às autarquias e fundações públicas, sendo silente em relação às estatais, porém, o seu § 3º informa que a imunidade recíproca não se aplica ao “patrimônio renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas”<sup>86</sup>.

Assim sendo, verifica-se que a restrição explicitada se refere, mais uma vez, às estatais prestadoras de atividades econômicas, devendo as mesmas ser regidas pelas normas de direito privado, não podendo ser confundidas com as prestadoras de serviços públicos como já explicitado anteriormente, sendo esse entendimento corroborado pela professora Vanessa Kuhlmann em sua obra.<sup>87</sup>

Até o presente momento buscou-se fazer uma separação perfeita entre as estatais que prestam serviços públicos e as que exercem atividades econômicas, porém, fora do mundo ideal da academia existem situações limítrofes que não podem ser esquecidas: há casos em que a empresa presta serviço público, porém, a renda auferida com a sua prestação não se mostra suficiente para assegurar a continuidade da estatal e a mesma começa a prestar também atividades econômicas em concorrência com outras empresas privadas para viabilizar a continuidade do serviço público.

O que fazer nesse tipo de situação? Deverá prevalecer a imunidade recíproca em casos como esse? Luis Eduardo Schoueri propõe o seguinte raciocínio em sua obra:

---

<sup>85</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. Passim.

<sup>86</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>87</sup> KUHLMANN, Vanessa. **Empresas estatais e a imunidade recíproca**. In: Estudos aplicados de direito Público. São Paulo: Ed. Juspodvim, 2016. p.197-217.

Enquanto a atuação da entidade imune dá-se fora do Domínio Econômico (i.e no setor público), não há que se falar em capacidade contributiva; a norma de imunidade tem amplo espectro, já que será fruto não só do dispositivo específico, mas também da confluência de um valor fundamental constitucional e da Capacidade Contributiva; Ingressando a entidade no Domínio Econômico, há a possibilidade de capacidade contributiva; a imunidade, então, apenas poderá ser estendida se os recursos assim gerados forem integralmente destinados às finalidades da entidade imune, já que até tal limite o Princípio da Capacidade Contributiva atua em sentido conforme à imunidade; No Domínio Econômico, a norma de imunidade é fruto da confluência não só dos dispositivos constitucionais específicos (inclusive os que a limitam), mas também da Capacidade Contributiva (que atuará positiva ou negativamente, conforme o caso) e da Livre Concorrência. Importa que se esclareça que não é o mero fato de uma entidade atuar no Domínio Econômico que levará, de imediato, à ofensa do Princípio da Livre Concorrência. Esta deve ser provada a cada caso, já que muitas vezes a atuação daquela entidade, longe de ferir aquele Princípio, viabiliza-o. Com efeito, entidades imunes têm gastos com suas finalidades essenciais, tornando-as diferentes de outras empresas que atuam no mesmo mercado. A imunidade, nesse caso, apenas torna viável sua atuação.<sup>88</sup>

A situação acima descrita é recorrente na realidade brasileira, podendo-se exemplificar com a conjuntura que envolve a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que possui o monopólio do serviço público de envio postal de correspondências e contas, atuando também em concorrência em relação a outros serviços oferecidos, como, por exemplo, o Sedex.

O Supremo Tribunal Federal manteve a imunidade recíproca para esta empresa pública prestadora de serviço público, como será visto adiante, pois, apesar de também prestar serviços diversos em concorrência, esta estatal provou que o lucro auferido com suas atividades privadas é o que possibilita o sustento da atividade pública, tendo sido mantida a sua imunidade.

Assim, vê-se não se tratar de um assunto simples, devendo a manutenção ou não da imunidade recíproca ser analisada de forma casuística.

#### 4.3 A IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS ESTATAIS QUE ATUAM EM CONCORRÊNCIA COM EMPRESAS PRIVADAS

A Constituição Federal brasileira<sup>89</sup> prevê, em seu artigo 173, a execução de atividades econômicas pelo Estado através das estatais, sendo expressamente vedada a aplicação da imunidade recíproca a elas (§ 3º).

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015. p. 428.

<sup>89</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

Como já ressaltado anteriormente, o professor Humberto Ávila<sup>90</sup>, em sua obra, entende que, à essas estatais prestadoras de atividade econômica em concorrência com o setor privado, devem ser aplicadas as mesmas regras que regulam o mercado, não sendo possível, portanto, o gozo de nenhum privilégio fiscal por parte das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de atividades privadas.

Dessa forma, evitar-se-ia a ocorrência de desequilíbrio no desenvolvimento da atividade comercial afetada, visto que seria muito difícil concorrer com uma empresa que não precisa pagar impostos pois seus preços se tornariam muito mais competitivos. Devido a isto, tais empresas não podem se valer de nenhum privilégio fiscal que não seja extensível também ao setor privado. Vejamos o artigo 173 da CRFB:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

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

§ 3º A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.<sup>91</sup>

De acordo com o artigo da Constituição Federal supracitado, o Estado somente poderá explorar diretamente atividade econômica quando esta for “necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”<sup>92</sup>.

Portanto, vê-se que a exploração de atividade econômica pelo Estado é algo excepcional, não podendo tal atividade ser banalizada, visto que a intervenção excessiva do Estado pode ser muito prejudicial à economia do país, porém, deve ser permitido o desenvolvimento excepcional dessa atividade quando for imperiosa a intervenção estatal.

A professora Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>93</sup> resalta, em sua obra, que o regime jurídico a que as estatais que desenvolvem atividades econômicas se vinculam é híbrido, tendo que atender também a princípios e normas de direito público, porém

---

<sup>90</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº.51**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. passim.

<sup>91</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

<sup>92</sup> Loc. cit.

<sup>93</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. Passim.

isso ocorrerá em menor proporção visto que se essas estatais devessem o mesmo respeito ao direito público que as prestadoras de serviços públicos, seria impossível haver uma real intervenção na economia, já que as suas atividades se tornariam demasiado caras e morosas quando comparadas às demais realizadas por empresas privadas.

Dessa forma, a eminente professora supracitada ressalta que, mesmo sendo o seu regime jurídico híbrido, este sempre tenderá a se aproximar mais do regime jurídico privado que do público, somente sendo submetidas ao direito público quando a Constituição Federal determinar, de forma expressa, ou em havendo exigência de lei específica que não contrarie o disposto na Constituição acerca da atuação do Estado na Economia.

Em oportunidade anterior foi apresentado o conceito de atividade econômica como aquela na qual, de um lado, se encontram os prestadores de serviços ou produtores de bens, e do outro, os consumidores dos mesmos, tratando-se de uma atividade que visa o lucro, sendo esta atividade aberta à livre iniciativa, às pessoas físicas e jurídicas de direito privado, podendo adotar, ou não, estrutura empresarial. Este entendimento é trazido pela doutrinadora Vanessa Kuhlmann destacando, em seu artigo, que:

Excepcionalmente, quando necessário aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, o Estado desempenha essas atividades atuando diretamente como Estado-empresário consoante estabelecido em lei (art. 173, CF) e quando sua exploração está sujeita a regime constitucional de monopólio (art. 177, CF).<sup>94</sup>

Por fim, é importante trazer à colação a redação do artigo 177 da Constituição Federal brasileira, que destaca o conjunto das atividades que devem ser exercidas em regime de monopólio pela União, sendo vedada a prestação dos referidos serviços pela iniciativa privada, sendo estas as seguintes:

Art. 177. Constituem monopólio da União:  
I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;  
II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;  
III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;  
IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

---

<sup>94</sup> KUHLMANN, Vanessa. **Empresas estatais e a imunidade recíproca**. In: Estudos aplicados de direito Público. São Paulo: Ed. Juspodvim, 2016. p.197-217.

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

## **5 A IMUNIDADE DAS ESTATAIS PERANTE A JURISPRUDÊNCIA DO STF**

A imunidade recíproca é um tema recorrente na doutrina e na jurisprudência, visto ter o mesmo uma série de particularidades, não existindo uma resposta única no que tange à sua aplicação em relação às estatais, sendo que, segundo o STF, cada caso deve ser examinado a fundo para verificar a sua pertinência.

Existem diversos casos paradigmáticos na jurisprudência do STF relacionados ao tema apresentado. No presente trabalho será analisado o caso envolvendo a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), sendo esta uma empresa pública, tendo surgido dúvidas acerca da pertinência da aplicação da imunidade recíproca à mesma devido às atividades por ela prestadas.

Ademais, será discutido o caso da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (SABESP) que ainda está com julgamento pendente.

### **5.1 CASO DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**

Popularmente conhecida como Correios, esta estatal é uma empresa pública, o que significa dizer que a totalidade do seu capital social é público.

Os Correios detêm concessão federal para a prestação do serviço postal no Brasil, sendo este um serviço indiscutivelmente público no que tange ao envio de cartas, contas e boletos, sendo a única empresa que pode prestar tal serviço, merecendo gozar, neste ponto, da imunidade tributária recíproca.

Todavia, começaram a surgir discussões a respeito das suas atividades não relacionadas a tais serviços, e sim em relação a produtos como o Sedex, que são oferecidos por outras empresas, atuando esta empresa pública em concorrência no setor privado.

A princípio, o fato dos Correios cobrarem tarifa pelos seus serviços, já afastaria a aplicação da imunidade recíproca a eles visto que assim se manifestavam a doutrina e a jurisprudência da época.

Porém, o STF<sup>96</sup>, no julgamento do primeiro caso envolvendo a extensão da imunidade recíproca aos Correios, aplicou a imunidade à esta empresa pública pelo fato desta prestar serviço público obrigatório e exclusivo do Estado firmando o entendimento de que uma empresa pública, ainda que cobre tarifa pela prestação dos seus serviços, poderá ser protegida pelo manto da imunidade recíproca contanto que a prestação se dê de forma exclusiva, pois, nesse caso, esta empresa não está atuando como um agente do mercado, e sim como se fosse o próprio Estado, porém o mesmo se utilizou de uma concessionária para tanto, sendo necessária a cobrança de tarifa para que o serviço possa ser prestado não havendo nenhum cunho mercadológico nesta ação.

Posteriormente o STF<sup>97</sup> analisou outro Recurso Extraordinário acerca dos Correios, sendo que, na ocasião, foi discutida a possibilidade de se cobrar ISS da estatal buscando estabelecer novos limites ao tema.

Nesse caso, o Ministro Joaquim Barbosa, relator do julgamento do RE, dispôs que a imunidade recíproca deve ser aplicada aos Correios, porém, deve a mesma ser restrita aos serviços tipicamente postais mencionados no art. 9º da lei 6.538/78, sendo lícita a cobrança de ISS relativamente aos serviços não abarcados pela atividade exercida em monopólio concedido pela União.

Porém, de acordo Natasha Lopes de Lima, o relator restou vencido, como pode-se observar a seguir:

Ao final, o Plenário decidiu dar provimento ao recurso, por maioria, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Luiz Fux, Carmen Lúcia, Marco Aurélio e Cezar Peluso. O Ministro Joaquim Barbosa, relator do processo, fundamentou o seu voto de indeferimento do recurso explicando que a imunidade recíproca não tem como finalidade garantir ao ente federado vantagens contratuais ou de mercado, nem deve auxiliar particulares em seus empreendimentos econômicos. O Ministro esclareceu que a exoneração integral e incondicionada da ECT “desvia-se dos objetivos justificadores da proteção constitucional”

... Para o relator, o fato da ECT aplicar os “recursos aferidos em atividades essenciais”, não é satisfatório, por si só, para reconhecer ampla e irrestrita imunidade. Nesse ponto explica que “a importância da atividade protegida pela imunidade não pode justificar a colocação dos princípios da livre iniciativa e da concorrência em segundo plano, em toda e qualquer hipótese”

<sup>96</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 407.099/RS**. Relator: Ministro Carlos Veloso. DJ: 06/08/2004. Disponível

em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo%3ARE+407.099%2FRS>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>97</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 601.392/PR**. Relator: Joaquim Barbosa. DJ: 28/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em: 29 set. 2018.

Desse modo, concluiu o Ministro que “a ênfase na aplicação dos recursos como motivo suficiente em si para garantir o benefício abre margem ao abuso e à desconsideração do equilíbrio concorrencial”

No mesmo sentido, manifestou-se o Ministro Luiz Fux, destacando, em seu voto, que alguns serviços prestados pela ECT não caracterizam serviço público, e, assim, não há que se falar em aplicação da imunidade recíproca, caso contrário estaria configurada violação à livre concorrência do mercado.<sup>98</sup>

O julgado comentado acima rendeu um intenso debate jurídico, pois, de acordo com a Constituição Federal, as estatais não poderiam gozar de privilégios não extensíveis à iniciativa privada no que tange às atividades exercidas pela empresa pública que não tivessem relação com o serviço público prestado visto que, se a imunidade fosse aplicada de forma muito ampla, seria concedido um privilégio desarrazoado à mesma, devendo haver a consciência de que a sua imersão em ambiente tipicamente privado a afastaria do alcance da imunidade recíproca em relação àquela atividade pois, se assim não fosse, restariam feridos diversos princípios constitucionais.

Ainda de acordo com Natasha Lopes de Lima<sup>99</sup>, este não foi o posicionamento vencedor, tendo prevalecido o argumento aventado pelos Ministros Ayres Brito, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Dias Tófoli.

Nesse ponto, o plenário deu provimento ao Recurso Extraordinário, estendendo a imunidade recíproca a todos os serviços prestados pelos Correios sob o argumento de que o valor arrecadado com a prestação dos serviços postais não restava suficiente para o sustento da empresa pública, assim, de acordo com a doutrinadora<sup>100</sup>, o valor arrecadado com os serviços, prestados em concorrência com o setor privado, não se transformavam em lucro e sim em financiamento para os serviços postais.

Dessa forma, a estatal não estaria demonstrando capacidade contributiva com os valores arrecadados, não havendo sobra e sim remanejamento do valor arrecadado para o custeio de serviço público essencial.

Assim, não pode ser ignorado o fato da decisão acima ter sido tomada pelo Plenário do STF, por maioria de votos, após vários anos de intenso debate e, no fim, foi proferida uma decisão fracionada dos Ministros.

---

<sup>98</sup> LOPES DE LIMA, Natascha. **Aplicação da imunidade recíproca às empresas estatais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: Revista Científica da FESMPDFT. Ano 4:2015. p.341-373.

<sup>99</sup> Ibid. loc.cit.

<sup>100</sup> Idem.



Não se pode, entretanto, afirmar com total certeza que a mesma vertente será repetida em relação a outras estatais.

Assim, de acordo com o exposto, a autora Natasha Lopes de Lima destaca em seu artigo que:

... o Supremo tribunal Federal destaca a condição especial que possui a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, reafirmando seu tratamento especial, mesmo sendo empresa pública (personalidade jurídica de direito privado), pois vai muito além e desempenha serviços públicos da União em regime de exclusividade. Assim, conforme a jurisprudência do Supremo, a ECT vem recebendo tratamento de Fazenda Pública e mesmo nos casos em que “desempenha atividades em regime de concorrência com a iniciativa privada (serviços não tipicamente postais), é destinatária de imunidade tributária recíproca, não podendo, por consequência, os demais entes políticos dela cobrar impostos” (Silva Neto, 2013).  
 Todavia, seria realmente coerente estender à ECT tantas prerrogativas? Como uma empresa estatal como a ECT, que trabalha com o sistema de franquias- instituto privado- pode ter os mesmos privilégios do setor público? Seria de fato acertado estender esses privilégios?  
 ...Apesar dos diversos pontos debatidos entre os Ministros no presente julgado, ainda permanecem muitas dúvidas e questionamentos. A divergência de opiniões sobre o tema é nítida e leva a questionamentos como: essas decisões estão de acordo com o direito pátrio? Questiona-se ainda mais: será que as decisões dos Ministros do STF, que possuem interesses de diversas áreas, não sofrem alguma influência externa? Grandes são os questionamentos que ainda existem sobre o tema, principalmente em relação à ECT.<sup>101</sup>

Dessa forma, conclui a professora que há de ser considerado que a imunidade recíproca em relação às estatais é um tema de alta complexidade sendo necessária uma análise minudente de cada situação apresentada ao STF, existindo diversas variáveis a serem consideradas, podendo estas levarem os Ministros a conclusões completamente diferentes de acordo com o quadro apresentado e com a importância da atividade por esta desenvolvida.

Além disso, faz-se necessário lembrar que a aplicação da imunidade recíproca guarda uma relação direta com a preservação do pacto federativo, sendo este uma cláusula pétrea da Constituição Federal brasileira, não podendo ser a mesma suprimida por emenda constitucional.

## 5.2 CASO DA EMPRESA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO

---

<sup>101</sup> LOPES DE LIMA, Natascha. **Aplicação da imunidade recíproca às empresas estatais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: Revista Científica da FESMPDFT. Ano 4:2015. p.341-373.

O caso SABESP é o fecho do presente trabalho por ser bastante diferente dos demais apreciados pelo STF até então e, por isto, a sua decisão tende a abrir precedentes importantes de forma a ampliar ou limitar a aplicação da imunidade recíproca às estatais.

Inicialmente, foi apresentado o caso dos Correios, por tratar-se de uma empresa pública prestadora de serviço público de competência exclusiva da União, atuando em monopólio, não havendo nenhuma possibilidade de concorrência em relação à mesma.

Devido a isso, os Correios conquistaram diversas prerrogativas inerentes à Fazenda Pública, como a aplicação da imunidade recíproca às suas atividades, mesmo no que tange às suas atividades privadas prestadas em regime de concorrência, visto que esta empresa pública precisa de renda suficiente para prover o serviço público por ela prestado não sendo este lucrativo nem apelativo.

Dessa forma, como já explicitado anteriormente, fazer com que a mesma pague impostos aos demais Entes Federativos prejudicaria a sua saúde financeira, impedindo-a de prestar serviço público essencial, o que prejudicaria toda a sociedade.

Além disso, os Correios também conquistaram perante o STF a aplicação do regime de precatórios aos seus pagamentos, bem como assegurou a impenhorabilidade dos seus bens, no que tange à prestação dos serviços públicos, sendo essas prerrogativas inerentes à administração direta, à Fazenda Pública.

Até o presente momento, nenhuma outra empresa pública ou sociedade de economia mista conseguiu um tratamento tão benéfico e próximo ao conferido à Fazenda Pública quanto os Correios, malgrado algumas tenham conseguido a aplicação estendida da imunidade recíproca perante o STF como, por exemplo, a INFRAERO, a Casa da Moeda e a CASAL (Companhia de Saneamento do Estado de Alagoas), como poderemos ver a seguir com breves passagens de julgamentos do STF:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - INFRAERO. IMUNIDADE RECÍPROCA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. JURISPRUDÊNCIA DO STF REAFIRMADA. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Esta Corte, ao apreciar o ARE 638.315/BA, Rel. Min. Cezar Peluso (Presidente), reconheceu a repercussão geral do tema em debate e reafirmou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que é compatível

com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.

II – A questão referente à restrição da norma constitucional de imunidade tão-somente ao serviço público de infraestrutura aeroportuária delegado à INFRAERO não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. Precedentes.

III – Agravo regimental improvido.<sup>102</sup>

#### AG REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ART. 150, INC. VI, ALÍNEA A § 2º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. BENEFÍCIO QUE ALCANÇA AS EMPRESAS PÚBLICAS PRESTADORAS DE SERVIÇO PÚBLICO. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. Nos autos do RE nº 253.472/SP, esta Corte firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mistas prestadoras de serviço público, desde que observados os seguintes parâmetros: (i) a imunidade tributária recíproca, quando reconhecida, se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado; (ii) atividades de exploração econômica destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares devem ser submetidas à tributação, por se apresentarem como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

2. É possível a concessão de imunidade tributária recíproca à Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL), pois, em que pese ostentar, como sociedade de economia mista, natureza de ente privado: (i) executa serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto; e (ii) o faz de modo exclusivo; (iii) o percentual de participação do Estado de Alagoas no capital social da empresa é de 99,96%; (iv) trata-se de empresa de capital fechado. São, ademais, tais premissas que, juntamente com o dispositivo do decisum, formam a coisa julgada, não havendo, destarte, que se falar que a mera possibilidade de alteração no quadro societário da empresa seria impedimento à prolação de decisão concessiva da imunidade tributária recíproca a sociedade de economia mista.

3. Em face da literalidade da norma inscrita no art. 102, I, f, da Carta Maior, não compete a esta Corte, em sede originária, processar e julgar causas na qual antagonizem sociedade de economia mista estadual e município, ainda que se trate de demanda versante sobre imunidade tributária recíproca em cujo polo passivo se situe também a União.

4. Questões referentes à repetição do indébito tributário e à mudança no regime de recolhimento do PIS e COFINS não guardam feição constitucional e não são aptas a atrair a competência do STF, ante a ausência de potencial para abalar o pacto federativo.

<sup>102</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 638.315/BA**. Relator: Ministro César Peluso. DJ: 19/03/2013 Disponível em: <<http://www.stf.jus/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5559065&numeroProcesso=99943>> classeProcesso=RE&numeroTema=638>. Acesso em: 29 set. 2018.

## 5. Agravos regimentais não providos.<sup>103</sup>

### 5.2.1 A SABESP: natureza jurídica

A SABESP é uma sociedade de economia mista que desenvolve, em regime de concessão, o serviço de saneamento básico no Estado de São Paulo. Neste ponto cabe lembrar que as sociedades de economia mista possuem um capital combinado, havendo uma parcela de sócios de direito público e outra de direito privado, devendo o público ser a sua maioria.

O site institucional desta sociedade de economia mista traz o seu perfil, dispondo que:

A Sabesp é uma sociedade anônima de economia mista fundada em 1973 e atualmente é responsável pelo fornecimento de água, coleta e tratamento de esgotos de 367 municípios do Estado de São Paulo.

É considerada uma das maiores empresas de saneamento do mundo em população atendida. São 27,9 milhões de pessoas abastecidas com água e 21,5 milhões de pessoas com coleta de esgotos.

A Sabesp é responsável por cerca de 27% do investimento em saneamento básico feito no Brasil. Para o período 2017-2021, planeja investir aproximadamente R\$ 13,9 bilhões, com foco na ampliação da disponibilidade e segurança hídrica, sem prejuízo dos avanços conquistados nos índices de coleta e tratamento de esgotos.

Em parceria com empresas privadas, a Companhia também presta serviços de água e esgoto em outros quatro municípios, Mogi-Mirim, Castilho, Andradina e Mairinque.

No segmento de água de reuso obtida a partir do tratamento de esgotos, a Sabesp produz, fornece e comercializa diretamente o produto por meio de suas próprias estações e, como sócia na Aquapolo Ambiental, que abastece o Polo Petroquímico de Capuava.

Além disso, no segmento de esgotos não domésticos, a Companhia é sócia da Estre Ambiental, na empresa Attend Ambiental e, recentemente, no segmento de energia elétrica, criou a Paulista Geradora de Energia S.A., em sociedade com as empresas Tecniplan Engenharia e Servtec.

A Companhia também oferece serviços de consultoria sobre uso racional da água, planejamento e gestão comercial, financeira e operacional, atuando atualmente no Panamá, Honduras, e Nicarágua, sendo nos dois primeiros países em parceria com a Latin Consult.

As atribuições de controle, fiscalização e regulação, inclusive tarifária, de nossas operações em sua maioria são exercidas pela Agência Reguladora de Saneamento e Energia do Estado de São Paulo – Arsesp.

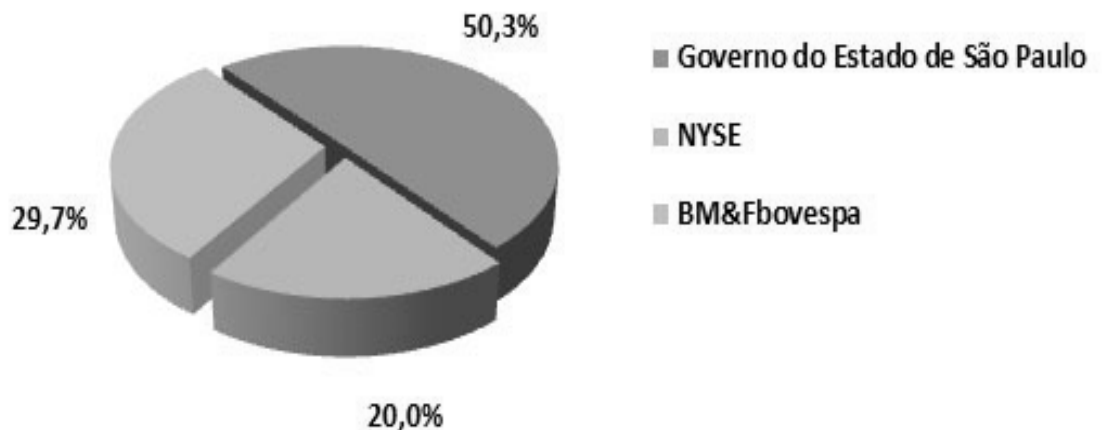
As ações da Companhia – todas ordinárias com direito a voto – são negociadas no segmento Novo Mercado da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BMF & Bovespa) sob o código SBSP3 e na Bolsa de Valores de Nova York (NYSE), na forma de American Depositary Receipts (ADR Nível III), sob o código SBS. A Companhia segue integrando os principais índices da BMF & Bovespa.<sup>104</sup>

<sup>103</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **ACO 2243**. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ: 17/03/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11043740>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>104</sup> Disponível em: <[www.sabesp.com.br](http://www.sabesp.com.br)>. Acesso em: 29 set. 2018.

Pode-se verificar que a SABESP é uma empresa de grande porte que movimenta um vultoso capital, além de ter suas ações comercializadas em bolsa de valores, sendo, também, sócia de outras empresas que atuam no mesmo setor.

Além disso, o seu “site” institucional traz a distribuição de capital, sendo a mesma feita de acordo com o gráfico a seguir, retirado do mesmo<sup>105</sup>:



Fonte: Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo. <sup>106</sup>

Dessa forma, verifica-se que 50,3% do seu capital é público e 49,7% é privado, sendo que boa parte do mesmo é internacional (29,7%). Esta informação se mostrará extremamente relevante na próxima etapa deste trabalho monográfico, no que tange à aplicação da imunidade recíproca à estatal.<sup>107</sup>

### 5.2.2 Caso SABESP: Peculiaridades e tendências de decisão do STF

Ao longo do presente trabalho foram apresentados diversos conceitos que serão úteis para o deslinde do tema, sendo este o seu ápice, em que será aplicado todo o conhecimento explorado até então.

No caso SABESP existem particularidades que o tornam paradigmático e importante, tendo o mesmo potencial para ser um marco no cenário jurídico brasileiro tendo em vista a discussão acerca da atividade por ela prestada, se se trataria de

<sup>105</sup>Disponível em: <www.sabesp.com.br>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>106</sup> Idem.

<sup>107</sup> Idem.

serviço público, sendo este o primeiro desafio em relação este caso: determinar se a mesma presta serviço público ao atuar no segmento do saneamento básico.

A lei 11.445/07, que regulamenta o saneamento básico no Brasil, é imprescindível ao deslinde desta questão, dispondo em seu bojo que:

Art. 1º Esta Lei estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico e para a política federal de saneamento básico.

Art. 2º. Os serviços públicos de saneamento básico serão prestados com base nos seguintes princípios fundamentais:

I - universalização do acesso;

II - integralidade, compreendida como o conjunto de todas as atividades e componentes de cada um dos diversos serviços de saneamento básico, propiciando à população o acesso na conformidade de suas necessidades e maximizando a eficácia das ações e resultados;

III - abastecimento de água, esgotamento sanitário, limpeza urbana e manejo dos resíduos sólidos realizados de formas adequadas à saúde pública e à proteção do meio ambiente;

IV - disponibilidade, em todas as áreas urbanas, de serviços de drenagem e manejo das águas pluviais, limpeza e fiscalização preventiva das respectivas redes, adequados à saúde pública e à segurança da vida e do patrimônio público e privado;

V - adoção de métodos, técnicas e processos que considerem as peculiaridades locais e regionais;

VI - articulação com as políticas de desenvolvimento urbano e regional, de habitação, de combate à pobreza e de sua erradicação, de proteção ambiental, de promoção da saúde e outras de relevante interesse social voltadas para a melhoria da qualidade de vida, para as quais o saneamento básico seja fator determinante;

VII - eficiência e sustentabilidade econômica;

VIII - utilização de tecnologias apropriadas, considerando a capacidade de pagamento dos usuários e a adoção de soluções graduais e progressivas;

IX - transparência das ações, baseada em sistemas de informações e processos decisórios institucionalizados;

X - controle social;

XI - segurança, qualidade e regularidade;

XII - integração das infraestruturas e serviços com a gestão eficiente dos recursos hídricos.

XIII - adoção de medidas de fomento à moderação do consumo de água.<sup>108</sup>

Desta forma, encerra-se a primeira controvérsia acerca da SABESP prestando a mesma serviço público. Portanto, neste ponto, ela se iguala às demais estatais que conseguiram perante o STF a extensão da aplicação da imunidade recíproca para si próprias.

Um outro ponto que se destaca na jurisprudência do STF em relação à extensão da imunidade recíproca às estatais prestadoras de serviços públicos é o fato

<sup>108</sup> BRASIL. Lei nº 11.445, de 05 de janeiro de 2007. **Lei do saneamento básico**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/lei/11445.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/lei/11445.htm)>. Acesso em: 29 set. 2018.

de que estas, quando sociedades de economia mista, possuem capital quase que integralmente estatal como pode-se observar:

#### AG.REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA

EMENTA: AGRAVO INTERNO NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. ART. 150, VI, 'A', DA CRFB/88. NATUREZA PÚBLICA DOS SERVIÇOS DE ÁGUA E SANEAMENTO PRESTADOS POR SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ESTADUAL. PARTICIPAÇÃO PÚBLICA CORRESPONDENTE A 99,9996% DO CAPITAL SOCIAL. SERVIÇO PRESTADO DE MANEIRA EXCLUSIVA E NÃO CONCORRENCIAL. IRRELEVÂNCIA DO CAPITAL PRIVADO PARTICIPANTE DA COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA DA AUTORA. JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE QUE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ALCANÇA AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, 'a', da CRFB/88) é extensível às empresas públicas e às sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, notadamente quando prestados com cunho essencial e exclusivo.
2. In casu, trata-se de sociedade de economia mista que executa serviço público de modo exclusivo, com capital social fechado e quase que integralmente titularizado pelo Estado do Ceará (99,9996%), sem indicação de qualquer risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, mercê da ausência de comprovação de que a COGERH concorra com outras entidades no campo de sua atuação. Supremo Tribunal Federal Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.
3. Agravo interno a que se nega provimento.<sup>109</sup>

#### AG.REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA

AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. TRIBUTOS FEDERAIS. SERVIÇO PÚBLICO DE CUNHO ESSENCIAL E DE EXPLORAÇÃO EXCLUSIVA. SANEAMENTO. TRATAMENTO DE ÁGUA. COMPANHIA ESPÍRITO SANTENSE DE SANEAMENTO.

1. A imunidade tributária recíproca pode ser estendida a empresas públicas ou sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Joaquim Babosa, Pleno, DJe 1º.02.2011.
2. Acerca da natureza do serviço público de saneamento básico, trata-se de compreensão iterativa do Supremo Tribunal Federal ser interesse comum dos entes federativos, vocacionado à formação de monopólio natural, com altos custos operacionais. Precedente: ADI 1.842, de relatoria do ministro Luiz Fux e com acórdão redigido pelo Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.09.2013.
3. A empresa estatal presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios municipais.

<sup>109</sup> STF. AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA: **ACO 2.149/DF**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 29/07/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13867226>>. Acesso em: 29 set. 2018.

Constata-se que a participação privada no quadro societário é irrisória e não há intuito lucrativo. Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural e não se comprovou concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante.

4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição da República. Precedente: RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011.

5. Agravo regimental a que se nega provimento, com majoração de honorários advocatícios, nos termos do art. 85, § 11, do CPC. <sup>110</sup>

Assim, constata-se que as sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de saneamento básico destacadas acima têm em comum o fato dos seus capitais serem quase que totalmente públicos, devido a isso não há indícios que as mesmas tenham por objetivo a aferição de lucro, não chamando atenção a sua composição social.

Neste ponto reside a controvérsia acerca da aplicação da imunidade recíproca à SABESP, visto que esta, ao contrário das demais, possui um capital social privado que abarca 49,7% do total, como pode ser observado em seu “site” institucional.<sup>111</sup> Além disso, esta sociedade de economia mista conta com diversos sócios, movimentando somas vultosas, além de ter capital aberto e as suas ações serem negociadas em Bolsa de Valores, possuindo, até mesmo, sócios estrangeiros.

Diante de todas as informações oficiais<sup>112</sup> descritas acima vê-se que a SABESP possui intenção de lucro, pois existem diversas sociedades de economia mista no Brasil que detêm o mesmo propósito e possuem estruturas muito menores e um capital quase totalmente público, além do fato da mesma partilhar o lucro obtido com seus sócios, o que pode ser verificado no site institucional da empresa.<sup>113</sup>

### 5.2.3 Caso SABESP: Tendências de decisão do STF

<sup>110</sup> STF. AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA: **ACO 2. 730/DF**. Relator: Edson Fachin. DJ: 24/03/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311525185&tipoApp=.pdf>>.

Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>111</sup> Disponível em: <[www.sabesp.com.br](http://www.sabesp.com.br)>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>112</sup> Idem.

<sup>113</sup> Idem.



O caso SABSP iniciou-se com a propositura do Recurso Extraordinário 600.867/SP<sup>114</sup>, no qual se instaurou a discussão acerca da imunidade tributária recíproca à Companhia de Saneamento Básico de São Paulo.

Em seu recurso, a SABESP alegou prestar serviço público de saneamento básico no Estado de São Paulo, fazendo jus ao reconhecimento da extensão da imunidade recíproca a si própria, visto desenvolver serviço público na qualidade de delegatária.

De acordo com a Recorrente<sup>115</sup> a roupagem jurídica por ela adotada (sociedade de economia mista) não mascarava a finalidade pública para a qual foi criada que é a prestação de serviço público essencial, não tendo a mesma sido constituída para atuar como agente econômico, nem para perseguir o lucro, e sim idealizada para prestar serviço público, sem intervir diretamente na economia.

Acerca do caso SABESP, até o presente momento, o STF apenas reconheceu a existência de repercussão geral em relação à questão. Além disso manifestou-se o então Procurador Geral da República.

O julgamento do recurso encontra-se parado desde 2015 e, atualmente, está com vistas para a Ministra Carmen Lúcia<sup>116</sup>.

Em sua manifestação, o então Procurador Geral da República (PGR), Rodrigo Janot Monteiro de Barros, defendeu que o Recurso Extraordinário em comento não deveria ser provido, dispondo também que a imunidade tributária recíproca não deveria ser estendida a sociedades de economia mista que desenvolvem atividade econômica, “como a prestação de serviços de saneamento básico, e tenham fração expressiva de seu capital – 49,9% das ações – em posse da iniciativa privada, que adquiriu em bolsas nacionais e estrangeiras”<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 600.867/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 02/05/2017 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3848470>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>115</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 600.867/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 02/05/2017 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3848470>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>116</sup> Idem.

<sup>117</sup> Idem.

O então Procurador Geral da República, em sua manifestação<sup>118</sup>, dispôs que o STF, no julgamento do RE 253. 472, passou a impor limites extraídos da Constituição Federal, devendo ser observado o preenchimento de três critérios para estender a imunidade recíproca às estatais prestadoras de serviços públicos. Segue a ementa do julgado:

Tributário. Imunidade recíproca. Sociedade de Economia Mista controlada por ente federado. Condições para aplicabilidade da proteção constitucional. Administração portuária. Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp). Instrumentalidade estatal. Arts. 21, XII, f, 22, x, e 150, vi, a da Constituição. Decreto Federal 85.309/1980.

1. Imunidade recíproca. Caracterização. Segundo teste proposto pelo ministro-relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a, da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

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

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.<sup>119</sup>

Pode-se extrair do julgado acima<sup>120</sup>, que o primeiro limite imposto pelo STF foi no sentido de que a imunidade deveria ser aplicada quando a tributação incidente sobre a pessoa jurídica pudesse colocar em risco a autonomia política do ente federado, não podendo a imunidade servir como instrumento de facilitação das condições de contratar independentemente de um contexto.

O segundo limite, imposto pelo STF, foi no sentido de que atividades de exploração econômica que se destinassem a aumentar o patrimônio do Estado ou de

<sup>118</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 253.472/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 04/12/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.asp?docTP=TP&docID=3355671>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>119</sup> STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 253.472/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 04/12/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.asp?docTP=TP&docID=3355671>>. Acesso em: 29 set. 2018.

<sup>120</sup> Idem.

particulares deveriam ser submetidas à tributação. A contrário senso, portanto, deveriam ser imunizadas atividades não econômicas e não lucrativas.

Diante dos casos já analisados pelo STF, acredita-se que ele tende a decidir esta questão de forma parecida ao que fez com a Petrobrás, quando o Egrégio Tribunal dispôs que a imunidade recíproca não seria aplicável a esta empresa pública devido à mesma desempenhar atividade econômica, malgrado prestada em monopólio, tendo uma preocupação com o lucro, que é distribuído aos seus acionistas, estando essa inserida em uma perspectiva de mercado como pode-se verificar na leitura ementa trazida abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO PARA SEDIAR CONDUTOS DE TRANSPORTE DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL.

1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio.

2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica.

3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; 3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; 3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup> STF. AG.REG. EM RECURSO ESPECIAL: **RE 285. 716/SP**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 02/03/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609665>>. Acesso em: 29 set. 2018.

## 6 CONCLUSÃO

Conclui-se o presente trabalho monográfico, que teve por tema a imunidade recíproca e a sua aplicação às estatais com ênfase na análise do caso SABESP, dispondo tratar-se de tema complexo e mutante, devendo a concessão da imunidade ser analisada caso a caso, de acordo com as peculiaridades de cada estatal.

De acordo com a doutrina pátria, o STF deve estar sempre atento ao campo de atuação das estatais, pois estas servem ao propósito de inserir o Estado na economia, o que só deve ocorrer em casos extremos elencados pela Constituição Federal, sendo facultado às estatais desenvolver atividades econômicas ou prestar serviços públicos.

A aplicação da imunidade recíproca às estatais que atuam em segmento econômico, competindo em igualdade com a iniciativa privada, para a doutrina majoritária, está fora de questão visto que, se isso ocorresse, haveria um desequilíbrio desarrazoado na livre iniciativa, resultando em concorrência desleal, o que é vedado pela lei e pela CRFB/88.

Desta forma, as estatais que atuam como agentes econômicos não poderão gozar de privilégios não extensíveis à iniciativa privada, sendo protegidos o direito concorrencial e a livre iniciativa devendo estas pessoas jurídicas de direito privado serem tributadas normalmente equiparando-se às demais pessoas atuantes na iniciativa privada, tendo como objetivo o lucro e a intervenção do Estado na economia, podendo atuar, ou não em regime de monopólio.

Já as estatais prestadoras de serviços públicos, a princípio, teriam direito à extensão da aplicação da imunidade recíproca a si próprias, atuando em prol do interesse público, devendo, por isso, gozar as mesmas prerrogativas pois, sem essa desoneração tributária a prestação do serviço à coletividade estaria em risco, o que é inaceitável tendo em vista que o serviço público deve ser prestado de forma contínua e eficiente, como foi reafirmado ao longo do trabalho.

A doutrina e a jurisprudência pátria ressaltam ser a delegação dos serviços públicos um expediente muito comum, desonerando e desburocratizando a estrutura do Estado, deixando-o menos moroso e agigantado, podendo deslocar seus esforços para setores que necessitem de maior atenção, ocupando essas estatais um espaço que é reservado ao Estado. Assim sendo, quando prestam os seus serviços agem em

nome do mesmo, recebendo incentivos e prerrogativas para que esses serviços possam ser prestados à população com o máximo de celeridade e eficiência.

A princípio tudo estaria resolvido, porém, a realidade fática é muito mais complexa do que a letra da lei: sempre surgirão situações novas que trarão dúvidas acerca do enquadramento de certas estatais como prestadoras de serviços públicos ou como agentes econômicos.

O primeiro caso de destaque em que surgiram dúvidas quanto à concessão da imunidade recíproca foi o caso dos Correios, tendo o mesmo sido analisado no presente trabalho. Foi visto que esta empresa pública da União, que atua em atividade de monopólio, começou a desenvolver também atividades em regime de concorrência com outras empresas privadas, tendo esta buscado o STF para fazer valer o seu direito à imunidade recíproca, mesmo em relação às suas atividades privadas, sob o argumento de que estas possibilitavam a sua saúde financeira para que a mesma pudesse desenvolver a prestação do serviço público para a qual foi cunhada.

Assim, o STF, em decisão paradigmática, concedeu aos Correios a imunidade recíproca mesmo em relação à sua atividade econômica, tendo em vista ser o serviço prestado por esta pouco lucrativo e desinteressante para o setor privado, não havendo forma de se efetivar competição para assumir a sua delegação. Desta forma, o STF aceitou o argumento proposto pelos Correios, dispondo que a cobrança de impostos a esta estatal resultaria em aumento de tarifas, o que acabaria onerando os usuários dos seus serviços, o que não é almejado pelo Estado.

O descrito acima reforça o argumento anterior, da doutrina, de que a concessão ou não da extensão da imunidade recíproca às estatais é algo delicado que deve ser decidido de forma embasada, sendo de extrema importância a análise de todos os dados trazidos, tendo este argumento sido utilizado pelo STF em cada uma das suas decisões.

Por ser o tema proposto bastante desafiador, este trabalho monográfico abordou, também o caso SABESP, ainda pendente de julgamento pelo STF, que trouxe novas dúvidas e questionamentos, visto que a mesma é uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público de saneamento básico, porém inserida em uma estrutura visivelmente empresarial, tendo um capital minimamente público e uma renda anual altíssima. Trata-se de uma empresa fortemente aparelhada, sendo considerada pelos especialistas na área do saneamento básico como uma das melhores do mundo em seu segmento, contando com capital aberto e diversos sócios

e investidores, o que denota uma nítida persecução de lucro, ocorrendo a sua divisão entre os acionistas. Tendo-se em vista que dificilmente haveria interesse na compra de ações de uma empresa não lucrativa e que suas ações são negociadas até mesmo na Bolsa de Valores de Nova Iorque, denota-se a sua importância e lucratividade de acordo com as análises financeiras já envidadas.

A SABESP buscou o STF utilizando-se de Recurso Extraordinário para que este Tribunal reconhecesse a aplicação da imunidade recíproca a si própria sob o argumento de fornecer serviço público exclusivo de Estado à população, merecendo, portanto, um tratamento equiparado à Fazenda Pública. Diversas outras estatais que desempenham o mesmo tipo de serviço conseguiram tal extensão perante o STF, como se pode verificar através da análise do seu repositório de jurisprudências, porém nenhuma delas possuía uma estrutura sequer parecida com a da SABESP, sendo esta uma estatal prestadora de serviço público com estrutura e intenção concorrencial, auferindo lucro e o distribuindo entre seus sócios e investidores, como pode ser visto em seu “site” online que traz diversas informações a este respeito.

O objetivo da análise deste caso, em específico, no presente trabalho foi desenvolver uma linha de raciocínio na qual acredita-se que o STF pudesse seguir e para isso foi trazida uma vasta análise jurisprudencial das suas decisões anteriores e concluiu-se que a SABESP falhou no cumprimento dos três requisitos que este Tribunal Superior impõe para conceder a extensão da aplicação da imunidade recíproca às estatais, sendo esses: a existência de desequilíbrio do pacto federativo caso sejam cobrados impostos da estatal, a ausência de propósito lucrativo, devendo a empresa prestar apenas serviço público, atuando como se Estado fosse e, por último, não ferir com as suas atividades a livre iniciativa e a livre concorrência.

Portanto, a SABESP, mesmo sendo uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público, se encontra em uma “zona cinzenta” de entendimento por ter uma estrutura empresarial que visa o lucro. Dessa forma, a princípio, não faria sentido a extensão da imunidade recíproca a ela, pois essa ação contrariaria a jurisprudência construída pelo STF ao longo dos anos.

É provável que o entendimento do Egrégio Tribunal siga por esse caminho, mantendo a coerência da sua jurisprudência.

Nos termos do que fora apreciado pelo presente estudo, é possível concluir que a imunidade tributária recíproca é aplicada de forma pacífica pela doutrina e pela jurisprudência às Estatais, quando se trata de empresa pública prestadora de serviços

públicos, visto que, em relação a esta o interesse do Estado não é o lucro e sim a prestação de serviços revertidos para a coletividade como um todo. Além disso, as empresas públicas somente podem ter como sócios pessoas jurídicas de direito público, o que reforça a sua equiparação à Administração Direta, tendo como objetivo a realização de interesse público primário.

Em relação às Sociedades de Economia Mista prestadoras de serviços públicos, a doutrina e a jurisprudência trazem ressalvas, visto que as mesmas somente podem ser constituídas com a roupagem de Sociedade Anônima, sendo este um tipo societário com estrutura eminentemente empresarial, podendo as mesmas emitir ações e debêntures, passíveis de comercialização em Bolsa de Valores. Além disso, uma outra questão que traz receios à doutrina é o fato de que mais de cinquenta por cento do seu capital deve estar nas mãos da Administração Direta, podendo o restante ficar com a iniciativa privada, com subsequente distribuição de lucros.

Por esta razão, a jurisprudência do STF aponta que a Sociedade de Economia Mista deve seguir três passos para que possa receber a aplicação da imunidade recíproca quando prestadora de serviços públicos, sendo estes: resultar no desequilíbrio do pacto federativo caso sejam cobrados impostos da estatal, a ausência de propósito lucrativo, devendo a empresa prestar apenas serviço público, atuando como se Estado fosse e, por último, não ferir com as suas atividades a livre iniciativa e a livre concorrência.

Já em relação às Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista prestadoras de atividades econômicas, conclui-se que estas não merecem a aplicação da imunidade recíproca, visto que as mesmas buscam o lucro, atuando em igualdade com os particulares. Desta forma, a doutrina e a jurisprudência afirmam que se essas fizessem jus à imunidade em tela haveria um grande desequilíbrio econômico, prejudicando as demais empresas atuantes no setor o que afetaria negativamente a economia do país, bem como desrespeitaria a lei antitruste, que regula a concorrência no território nacional.

Não obstante, merece atenção o fato que se a atividade econômica prestada pela Estatal servir para custear a realização de serviço público também prestado pela mesma e a tributação daquela atividade causar um aumento significativo da tarifa paga pelos seus usuários será possível a aplicação da Imunidade Recíproca, conforme afirmou o STF no julgamento que permitiu a aplicação da imunidade em tela à Empresa de Correios e Telégrafos no que tange aos serviços privados que a mesma

presta em concorrência. Entretanto, o Supremo ressaltou a importância da análise individualizada de cada caso para que se possa concluir pela aplicação ou não da imunidade quando as estatais se encontrarem nessas “zonas cinzentas” de atuação.



## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional nº.51**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzì. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 47.ed. São Paulo: Saraiva. 2018.
- BRASIL. Lei nº 11.445, de 05 de janeiro de 2007. **Lei do saneamento básico**. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/lei/11445.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/lei/11445.htm)>. Acesso em: 29 set. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores: 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 29. ed. - São Paulo: Atlas, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.
- KUHLMANN, Vanessa. **Empresas estatais e a imunidade recíproca**. In: Estudos aplicados de direito Público. São Paulo: Ed. Juspodvim, 2016.
- LOPES DE LIMA, Natascha. **Aplicação da imunidade recíproca às empresas estatais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In: Revista Científica da FESMPDFT. Ano 4:2015.
- NETO, Fernando Ferreira Baltar; Torres, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7ª edição. Salvador: Editora Juspodvim, 2017.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5ª Edição, São Paulo, Saraiva, 2015.
- Site da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo. Disponível em: <[www.sabesp.com.br](http://www.sabesp.com.br)>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA: **ACO 2.149/DF**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 29/07/2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13867226>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AÇÃO CIVIL ORIGINÁRIA: **ACO 2.730/DF**. Relator: Edson Fachin. DJ: 24/03/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=311525185&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AG.REG. EM RECURSO ESPECIAL: **RE 285.716/SP**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 02/03/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609665>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO: **RE 327.414/SP**. Relator: Ministro Celso de Mello. DJ: 11/02/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607706>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AG. REG EM AGRAVO DE INSTRUMENTO: **RE 661.713/SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. DJ: 19/03/2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23507555/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-661713-sp-stf/inteiro-teor-11173202>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINARIO: **788.666/RJ**. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 09/03/2015. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25299296/recurso-extraordinario-com-agravo-are-788666-rj-stf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. AG. REG. EM RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 915.014/SE. BRASIL**. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 24/05/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309785316&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **ACO 2243**. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ: 17/03/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11043740>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 253.472/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 04/12/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.asp?docTP=TP&docID=3355671>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 330.817/RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ: 08/03/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312597387&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 407.099/RS**. Relator: Ministro Carlos Veloso. DJ: 06/08/2004. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo%3ARE+407.099%2F RS>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 562.351/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJ: 3/12/2012. Disponível em: <<http://redr.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3195619E>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 600.867/SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. DJ: 02/05/2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3848470>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 601.392/PR**. Relator: Joaquim Barbosa. DJ: 28/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 638.315/BA**. Relator: Ministro César Peluso. DJ: 19/03/2013. Disponível em: <[http://www.stf.jus/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5559065&numeroProcesso=99943" classeProcesso=RE&numeroTema=638](http://www.stf.jus/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5559065&numeroProcesso=99943)>. Acesso em: 29 set. 2018.

STF. RECURSO EXTRAORDINARIO: **RE 910.572/SP**. Relator: Ministra Rosa Weber. DJ: 31/05/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=308988987&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário volume III**. 3a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007

TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito administrativo**. 7a. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

VOLTAIRE. Disponível em: <<http://www.institutoliberal.org.br/frases/frases-do-dia-255/>>. Acesso em: 29 set. 2018.