

AS EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇO PÚBLICO E A IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

THE STATED-OWNED COMPANIES AND GOVERNMENT-CONTROLLED COMPANIES AND THE TAX IMMUNITY OF THE ARTICLE 150, VI, "A" OF THE REPUBLIC CONSTITUTION



Assista agora aos comentários da autora para este artigo

IVY ANTUNES SIQUEIRA

Mestranda e especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Advogada em São Paulo.
ivyasiqueira@gmail.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: Por força do sistema federativo, bem como do princípio da isonomia, é indiscutível que União, Estados, Distrito Federal e Municípios fazem jus à imunidade tributária recíproca, na redação expressa do artigo 150, VI, a, da Constituição da República (CR). O presente estudo pretende concluir que, embora constituídas e regidas por normas de direito privado, as empresas públicas e as sociedades de economia mista também podem ser alcançadas pela imunidade tributária quando executam serviços públicos de competência estatal sem exploração de atividade econômica, sem que isso configure o tratamento privilegiado de que trata o artigo 173, § 2º, da CR.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade – Descentralização – Serviço público – Estatais – Exploração econômica.

ABSTRACT: The article 150, item VI, subitem a, of the Federal Constitution guarantees to the Federal Government, the States, the Federal District and the Municipalities reciprocal tax immunity due to the federative system and the equal protection principle. We will conclude at the end of the present study that stated-owned companies and government-controlled companies, although incorporated and governed by private law, also be given tax immunity when performing public service under government competence without exploiting economic activity, and this is not considered privileged treatment as mentioned in article 173, § 2º, of the Federal Constitution.

KEYWORDS: Immunity – Decentralization – Public service – Stated-owned companies – Economic activity.

SUMÁRIO: 1. Notas introdutórias. 2. Considerações gerais sobre a imunidade tributária. 2.1. A imunidade do artigo 150, VI, a, da CR. 3. A prestação do serviço público. 3.1. As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos. 4. A

previsão do artigo 173, § 2º, e a vedação de tratamento tributário mais benéfico em favor das empresas estatais e sociedades de economia mista. 5. Síntese conclusiva. Referências bibliográficas.

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Nos termos do artigo 173, § 2º, da CR, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não gozam de privilégios fiscais não extensíveis aos do setor privado, a elas não se aplicando as garantias previstas no artigo 150 do texto constitucional, sobretudo no que tange à imunidade tributária.

Não obstante, por existir empresas públicas e sociedades de economia mista criadas para prestar serviços públicos em regime de monopólio, a doutrina e a jurisprudência pátrias têm se consolidado no sentido de que nessa condição tais pessoas jurídicas fazem jus à imunidade tributária, afastando-se a vedação do artigo 173, § 2º, da CR.

O presente artigo examinará se as entidades da administração indireta que na condição de delegatárias de serviços públicos prestados em regime de monopólio e sem finalidade lucrativa equivalem ao exercício direto do Estado e se, nessa condição, a norma delimitadora de competência legislativa prevista no artigo 150, VI, a², lhes seria aplicável.

Para alcançar tal objetivo, iniciaremos o estudo pelo texto constitucional, especificamente pela norma de imunidade recíproca prevista pelo art. 150, VI, a.

Passaremos em revista o conceito de serviço público, pontuando a capacidade de auto-organização do Estado, que pode escolher a forma mais conveniente para executar suas atividades, seja de maneira centralizada ou descentralizada.

Depois de fixada a premissa de que o poder público pode delegar a execução de atividades de sua titularidade para alcançar maior eficiência na prestação dos serviços, analisaremos se os serviços delegados mantêm o caráter público e se tal circunstância seria suficiente para atrair a norma imunizante em favor da entidade delegatária.

1. 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.

2. 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; [...]

Em remate, serão avaliados os efeitos da exploração de atividade econômica pelas entidades da administração pública indireta e seu impacto na fruição da imunidade tributária.

Embora a precisão da linguagem seja necessária em qualquer contexto, é quando se examinam temas jurídicos que o uso das palavras assume relevância ainda maior.

Daí por que, antes de concluir se as empresas estatais estão ou não albergadas pela norma do artigo 150, VI, *a*, da CR, se faz relevante esclarecer o significado de alguns conceitos necessários à melhor compreensão da questão.

Nada mais natural, portanto, do que iniciar a empreitada tecendo considerações gerais sobre a discriminação constitucional de competência e pelo conceito de imunidade tributária, alicerce a partir do qual se buscará construir e delimitar o alcance do instituto.

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é expressamente demarcada pela CR, que veicula as linhas definidoras para o exercício das prerrogativas legiferantes das pessoas jurídicas de direito público. Daí por que, em sendo um fenômeno constitucional, o processo de construção de sentido das normas tributárias deve sempre partir do texto constitucional.

A propósito do tema, José Souto Maior Borges, citado por Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto, observa que a competência: “É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.”³

As imunidades são preceitos delimitadores negativos da competência legiferante que atuam em momento que antecede a incidência tributária.

As prescrições de imunidade tributária estão inseridas no subdomínio das sobre-normas, das metaproposições que estabelecem de que modo criar novas normas, traçando a área de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que estão impossibilitadas de gravar, com tributos, os fatos, pessoas ou bens que a CR tipifica como imunes à tributação.

Na definição cunhada por Paulo de Barros Carvalho⁴, imunidade tributária corresponde à:

“[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência

3. BORGES, José Souto Maior apud BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 12.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 370.

das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”

As imunidades são classificadas pela doutrina mais tradicional entre objetivas, subjetivas e mistas. No entanto, anota Roque Antonio Carrazza que as imunidades são sempre subjetivas, pois beneficiam pessoas⁵.

As imunidades objetivas alcançam pessoas em razão de sua relação com determinados fatos, bens ou situações, a exemplo da imunidade do art. 150, VI, *d*, da CR (livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão). Já as imunidades subjetivas alcançam pessoas por força suas próprias características, por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, *a*, da CR (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Por fim, a imunidade mista alcança pessoas em função de sua natureza jurídica somada à sua relação com determinados fatos, bens ou situações, tal como ocorre com a imunidade do art. 153, § 4º, da CR (ITR sobre pequenas glebas rurais).

Muitos são os exemplos de regras de imunidade presentes no texto constitucional, mas o tema proposto exige que nossas atenções se voltem ao teor do artigo 150, VI, *a*, cujo *caput* estabelece ser vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

2.1. A imunidade do artigo 150, VI, *a*, da CR

A imunidade recíproca é decorrência do princípio da isonomia, da estrutura federativa do Estado e da autonomia municipal, “evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia umas das outras”⁶.

Trata-se de norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, bastando ser ente político para que sejam imunes o patrimônio, a renda e os serviços.

Em última análise, seria desnecessário que a imunidade recíproca fosse expressa na CR, a exemplo do que ocorre com a Constituição dos Estados Unidos⁷. Isto porque, tendo o texto constitucional estabelecido o regime federal, bem como a isonomia entre as pessoas que compõem a Federação, impossível seria a exigência de tributos, em razão da inexistência de supremacia de uma pessoa sobre as demais.

Nessa linha de ideias, Carrazza observa que:

“De fato, a tributação por meio de impostos – justamente por independer de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado.

5. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 634.
6. FALCÃO, Amílcar de Araújo apud COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 138.
7. Disponível em: [www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181796]. Acesso em: 11.07.2020.

Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa. Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Uma não se sobrepõe às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer ideia de que podem sujeitar-se a impostos.”⁸ (sic)

A imunidade recíproca ainda é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais e às fundações quando 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, por força do § 2º do art. 150 da CR.

Neste particular, ainda que inexistisse previsão expressa, forçoso seria reconhecer o direito à imunidade tributária das autarquias e fundações, visto que só podem ser criadas por lei para atender a propósitos específicos.

Prescrição importante vem por obra do § 3º¹⁰ do mesmo dispositivo, que veda a imunidade quando patrimônio, renda e serviços são relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel.

Embora a CR em seu art. 150, VI, a, estabeleça expressamente que as autarquias e fundações fazem jus à imunidade, no art. 173, § 2º, veda a concessão de privilégios fiscais às sociedades de economia mista e às empresas estatais.

Tendo em vista inexistirem grandes debates doutrinários acerca do conceito das aludidas figuras, adotaremos a conceituação proposta por Vítor Rhein Schirato¹¹:

“Empresas Públicas são entidades constituídas pelo Estado, sob quaisquer das formas admitidas em direito privado, mediante a edição de lei autorizadora, para o exercício de atividade econômica (em sentido estrito), para a prestação de serviço público ou para a realização de funções públicas, com personalidade jurídica de direito privado e capital subscrito e integralizado com recursos oriundos exclusivamente do Poder Público.

8. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 646.

9. §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.

10. § 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

11. SCHIRATO, Vítor Rhein. Novas anotações sobre as empresas estatais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, p. 209-240, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43868]. Acesso em: 09.06.2020. doi:http://dx.doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43868.

Sociedades de economia mista são sociedades anônimas, cuja criação é autorizada por lei, nas quais há o encontro de capitais públicos com capitais privados para a prestação de um serviço público ou para a exploração de uma atividade econômica (em sentido estrito), com personalidade jurídica de direito privado, sendo o Poder Público, necessariamente, o acionista controlador.”

Tais pessoas jurídicas detêm personalidade de direito privado, compõem a administração pública indireta e são constituídas pelo Estado depois de prévia e específica autorização legislativa para (i) desempenhar atividade econômica a título de intervenção do Estado no domínio econômico ou (ii) para prestar serviço público.

Muito se discute se, quando criadas para atender à segunda opção, as estatais equivaleriam ao exercício direto do Estado, ou seja, se, na condição de prestadoras de serviço público de competência da pessoa política que as instituiu, fariam jus aos mesmos benefícios assegurados à administração pública ainda que detentoras de personalidade jurídica de direito privado.

3. A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO

A prestação dos serviços públicos incumbe ao Poder Público, que pode optar por exercê-las por si mesmo (centralização), criar entidades em sua administração indireta sob seu controle, ou ainda promover a outorga de concessão ou permissão para que terceiros venham a desempenhar tais atividades (descentralização) conforme as competências incumbidas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios nos artigos 21 e seguintes da CR.

A descentralização consiste na transferência do exercício de atividades pertinentes ao Estado para particulares ou para pessoas criadas pelo próprio Estado para cumprir certas finalidades. Portanto, as atividades são executadas por pessoas distintas do poder público.

Já na centralização, o Estado atua por intermédio de seus próprios órgãos, que dele não se distinguem, fazendo parte do mesmo todo orgânico. Não são entidades destacadas do conjunto, mas meras “desconcentrações” de competência estatal.

A opção por uma das formas de execução é resultado da discricionariedade de que o poder público dispõe organizar o desempenho de suas atividades, baseada em razões de oportunidade e conveniência.

Convém advertir que o foco do presente trabalho é o fenômeno da descentralização dos serviços públicos às entidades da administração indireta (empresas públicas e sociedades de economia mista), não sendo objeto de análise as concessões e permissões, que pressupõem a atribuição do exercício de determinado serviço público a um particular.

Ao comentar a situação jurídica das empresas estatais prestadoras de serviços públicos, Eros Grau assevera que:

“[...] são situações jurídicas inteiramente distintas pois, a do concessionário de serviço público e a da empresa estatal que tenha por objeto a sua prestação. Estas, ao contrário do que esteve anteriormente a sustentar, são delegadas do Estado, criadas no bojo do movimento da descentralização administrativa, para fim específico. E o próprio Estado, então, quem através de uma sua extensão, dotada de personalidade jurídica privada, presta os serviços.”¹² (sic)

O termo serviço público se apresenta com uma série de significados distintos. Pode implicar numa referência genérica a toda e qualquer atividade estatal ou especificamente a atividades estatais prestadas em favor dos cidadãos. Pode também ser tomado no sentido de atividades econômicas específicas, com fundamento no art. 175¹³ da CR.

Pretendemos trazer uma breve definição do serviço público para, posteriormente, direcionar nossas atenções à prestação de tais serviços por empresas públicas e por sociedades de economia mista.

Conforme Floriano de Azevedo Marques Neto¹⁴, o conceito de serviço público pode englobar diversas acepções, entre as quais salienta: (i) serviço público como atividades que oferecem determinada comodidade aos particulares, mas sem o caráter de atividade econômica; (ii) serviços públicos como atividades econômicas que podem ser divididas em: ii.a) aquelas que podem ser delegadas aos particulares, nos termos do art. 175 da CR; ii.b) os serviços públicos que devem ser, ao menos parcialmente, delegados a particulares, tais quais os previstos no *caput* do art. 223¹⁵ da CR; ii.c) os que podem ser explorados pelos particulares de forma suplementar, como os serviços públicos na área da saúde; e ii.d) os serviços que podem ser livremente prestados por particulares, concorrentemente com o Estado, como ocorre com os serviços de educação.

-
12. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 171.
 13. 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.
 14. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessão de Serviço Público sem Ônus para o Usuário. In: WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme da Costa. *Direito Público: Estudos em Homenagem ao Professor Adilson Abreu Dallari*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 332 e ss.
 15. Art. 223. Compete ao Poder Executivo outorgar e renovar concessão, permissão e autorização para o serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens, observado o princípio da complementaridade dos sistemas privado, público e estatal.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶, observando o relevo que o Estado atribui a certas atividades, assim conceitua serviço público, definição que adotamos para o presente trabalho:

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

Convém destacar que a definição de serviço público é variável de acordo com o contexto histórico ou social em que inserido, sendo oportuno frisar que é sempre a disciplina normativa que conferirá o caráter público a determinado serviço.

3.1. *As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos*

Como visto, os serviços públicos podem ser prestados de maneira centralizada ou descentralizada, de acordo com as normas que regem a organização administrativa, seja porque o tipo de atividade tenha mais pertinência para ser executada por outras entidades, seja para obter maior celeridade, eficiência e flexibilização em seu desempenho.

Assim, quando o poder público entende não ser conveniente executar determinada atividade por intermédio de seus próprios órgãos, transfere sua titularidade ou a mera execução a outras entidades da administração (ou até mesmo a particulares) por meio do fenômeno da descentralização.

Retomando a advertência feita anteriormente, o presente trabalho não contempla a descentralização dos serviços públicos na forma do art. 175 da CR, ou seja, aquela feita a particulares na forma de contratos de concessão e permissão.

Restringiremos nossas atenções ao fenômeno segundo o qual a pessoa política cria uma entidade (sociedade de economia mista ou empresa pública) tornando-a delegada (na forma da lei) para exercer serviço público titularizado pelo Estado. Na

“descentralização o Estado atua indiretamente, pois o faz através de outras pessoas, seres juridicamente distintos dele, ainda quando sejam criaturas suas e por isto mesmo se constituam, [...] em parcelas personalizadas da totalidade do aparelho administrativo estatal”¹⁷.

16. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 15. ed. São Paulo. Malheiros, 2003. p. 612.

17. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Op. cit., p. 139 e ss.

O que se deve manter em retentiva é a circunstância de que a descentralização administrativa, adotada como forma de garantir maior eficiência na prestação dos serviços públicos, não altera o caráter público destes serviços, ou seja, não perdem o atributo de estatalidade que lhes é próprio. Isto porque, quando o Estado descentraliza a execução do serviço público, não se desonera da titularidade nem do dever de supervisionar sua execução. Os serviços continuam sendo públicos. Não se transferem para a esfera de direito privado só porque sua execução foi delegada à entidade diversa da pessoa política titular da obrigação.

Nessas situações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista:

“[...] são submetidas ao regime jurídico administrativo, acompanhado das prerrogativas e sujeições que colocam a Administração Pública numa posição de supremacia, em relação aos particulares. [...] Em suma, a empresa estatal delegatária de serviço público juridicamente é Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos (positivos ou negativos) da Administração Pública. Desfruta, pois, do regime protetor que a Constituição Federal reservou aos bens e dinheiros públicos, inclusive no que pertine à imunidade tributária.”¹⁸

A descentralização administrativa, adotada como forma de garantir maior eficiência na prestação dos serviços públicos, não altera o caráter público destes serviços. O fato de tais entidades serem detentoras de personalidade de direito privado não impede que recebam especial proteção tributária, vez que, atuando como delegatárias de serviço público essencial, equivalem à *longa manus* do Estado.

Esta é a posição de Regina Helena Costa¹⁹ a propósito do tema: “Recebendo tais entes o encargo de prestar serviço público – consoante a noção exposta –, o regime de sua atividade é o de Direito Público, o que inclui, dentre outras prerrogativas, o direito à imunidade fiscal.” (*sic*)

E prossegue resumindo o raciocínio:

“se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política estará, indubitavelmente, imune à tributação por via de impostos. Ora, a mera descentralização da execução desse serviço público, pela pessoa que é o titular da competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa pública ou sociedade de economia mista –, que se torna delegatária do serviço, não pode, portanto, alterar o regime jurídico – inclusive tributário – que incide sobre a mesma prestação.”

18. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 662.

19. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias na Constituição Federal de 1988*. 2. ed. São Paulo. Malheiros, 2006. p. 143.

Este tem sido o entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o significado político-jurídico da imunidade tributária recíproca como verdadeira garantia institucional de preservação do sistema federativo.

Exemplo disso é o julgamento do ARE-RG 638.315, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, que em sede de repercussão geral (Tema 0412) assentou a extensão da imunidade tributária recíproca à INFRAERO, na qualidade de prestadora de serviço público, conforme acórdão assim ementado:

“Recurso. Extraordinário. Imunidade tributária recíproca. Extensão. Empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.” (ARE 638.315 RG, Rel. Min. Presidente, TP, j. 09.06.2011, Repercussão Geral – Mérito – DJe-167 Divulg. 30.08.2011 Public. 31.08.2011 Ement. Vol.-02577-02 pp-00183.)

As razões de decidir consubstanciaram-se no fato de que, embora constituída como empresa pública, a INFRAERO executava, em regime de monopólio, serviços de infraestrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal pelo art. 21, inciso XII, alínea *c*²⁰, da CR, qualificando-se, em razão disso, como entidade delegatária dos serviços públicos, o que a colocaria ao largo das pretensões impositivas dos entes públicos por obra da imunidade tributária do art. 150, VI, *a*.

A Corte Suprema, em virtude da relevância da questão, também conferiu *status* de repercussão geral à discussão acerca da imunidade tributária das sociedades de economia mista prestadoras de serviço público desde que não tenham por finalidade a exploração de atividades econômicas (Tema 115).

No RE 580.264 (Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. e outros x Estado do Rio Grande do Sul), relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, foi analisada a questão específica da imunidade recíproca de sociedade de economia mista controlada pela União Federal e prestadora de serviços de saúde:

“Ementa: Constitucional. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade tributária recíproca. Sociedade de economia mista. Serviços de saúde.

1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis).

20. Art. 21. Compete à União: [...] XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária; [...]

2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.
3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.
4. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral.” (RE 580.264, rel. Min. Joaquim Barbosa, rel. p/acórdão: Ayres Britto, TP, j. 16.12.2010, Repercussão Geral – Mérito – DJe-192 Divulg. 05.10.2011 Public. 06.10.2011 Ement. Vol.-02602-01 pp-00078.)

Nota-se no mencionado julgado a extensão do privilégio constitucional a uma entidade que atua em setor que, embora especialmente relevante, é aberto à atuação concomitante da iniciativa privada, não tendo isso representado óbice ao reconhecimento da imunidade pelo STF.

Nas palavras do Ministro Relator: “Assim, a circunstância de a forma societária adotada ser de sociedade de economia mista ou de empresa pública parece-me irrelevante para afastar a imunidade, considerada apenas a forma societária escolhida para criar a instrumentalidade estatal.”

No mesmo sentido e apenas a título ilustrativo são os seguintes julgados: ARE 944.558 AgRg, rel. Min. Rosa Weber, 1ª T., j. 09.08.2016 e AI 558.682 AgRg, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., j. 29.05.2012.

Outra emblemática decisão do Supremo Tribunal Federal – também com repercussão geral reconhecida – foi proferida no julgamento do RE 601.720 (Barrafor Veículos Ltda. x Município do Rio de Janeiro), relatado pelo Ministro Edson Fachin.

O caso envolve cobrança de IPTU de um imóvel que foi objeto de contrato de concessão de uso entre a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO) e uma sociedade empresária dedicada à exploração de atividades lucrativas (Barrafor Veículos Ltda.).

Conforme mencionado alhures, embora a INFRAERO seja pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de empresa pública, usufrui da imunidade tributária em razão da natureza pública dos serviços que exerce em regime de monopólio.

Foi pontuado no julgamento a circunstância de o imóvel da União ser empregado pelo particular em atividade exclusivamente privada e com intuito lucrativo, sem qualquer contribuição a favor da coletividade por meio da arrecadação tributária, o que afronta o princípio da livre-concorrência versado no art. 170²¹ da CR, por conferir ao particular uma vantagem indevida, não existente para os concorrentes.

21. Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV – livre concorrência; [...]

Com base em tal fundamento, o acórdão manteve o ônus tributário decorrente da incidência do IPTU em acórdão com o seguinte teor:

“IPTU – Bem público – Cessão – Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora.” (RE 601.720, rel. Min. Edson Fachin, rel. p/ Acórdão: Marco Aurélio, TP, j. 19.04.2017, Processo eletrônico – Repercussão Geral – Mérito DJe-200 Divulg. 04.09.2017 Public. 05.09.2017.)

Da leitura dos excertos supra reproduzidos, percebe-se que o ponto convergente entre as decisões que reconhecem a imunidade recíproca às empresas estatais é a ausência de exploração de atividades econômicas.

O § 3º do art. 150 da CR estatui que a imunidade não se aplica ao “patrimônio, renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas (...)”.

Da mesma forma que existe um campo de atuação reservado à livre-iniciativa (art. 170 da CR), há outro reservado à atuação estatal (art. 175 da CR). Todavia, em situações excepcionais, permite-se ao Estado intervir no campo reservado à livre-iniciativa, devendo, nessa situação, submeter-se ao regime jurídico das empresas privadas.

Da mesma forma ocorre com as empresas públicas e com as sociedades de economia mista. Se exercerem atividade econômica com a finalidade de obter lucro, ainda que concomitantemente prestem serviços de natureza pública, não estarão albergadas pela imunidade tributária.

Entendimento diverso colocaria tais entidades em posição privilegiada em comparação com empresas privadas atuantes no mesmo seguimento, violando, assim, o princípio da livre-concorrência.

Regina Helena Costa²², a propósito da vedação prevista pelo § 3º do art. 150 da CR, assim pondera:

“A norma deixa claro que é o regime jurídico aplicado à atividade o fator determinante do cabimento de tal exclusão, que ocorrerá se o regime for o de Direito Privado. É a hipótese de exploração de atividade econômica por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, porque, consoante o regime de Direito Privado, a tributação dessas empresas deve se dar em atenção aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da livre concorrência (art. 170, IV), sujeitando-se as mesmas à disciplina normativa própria das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não podendo gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (art. 173, §§ 1º, II e 2º).” (grifos do original) (sic)

22. Cf. COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 146.

Portanto, é a ausência de exploração de atividade econômica o elemento a ser considerado quando se trata da possibilidade de extensão da imunidade recíproca às entidades da administração pública indireta prestadoras de serviço público titularizado pelo Estado, ainda que constituídas sob personalidade jurídica de direito privado.

4. A PREVISÃO DO ARTIGO 173, § 2º, E A VEDAÇÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO MAIS BENÉFICO EM FAVOR DAS EMPRESAS ESTATAIS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

Aparelhados com os conceitos até aqui examinados, faz-se oportuno tecer algumas considerações acerca do enunciado em testilha, que estabelece ser vedada a concessão, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

De início, é bom frisar que o fator determinante para a vedação é o regime jurídico das atividades praticadas pelas empresas estatais: se serviço público prestado mediante delegação do ente político, sujeitando-se ao regime de direito público, ou se exploração de atividade econômica, com regramento pelo regime aplicável ao direito privado.

No primeiro caso, as empresas estatais são instrumentalidades do Estado, submetendo-se às mesmas sujeições e fazendo jus às mesmas prerrogativas inerentes ao Estado, do qual são extensões do poder. Na segunda situação, ao exercer atividades com vistas à obtenção de lucro, demonstrando, assim, capacidade econômica, as estatais sujeitar-se-ão à tributação como toda e qualquer empresa privada.

Aliás, essa é a *ratio decidendi* do acórdão proferido no julgamento do RE 285.716, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em que são partes a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras, e o Município de Santos, julgado em 02.03.2010:

“Ementa: 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. – Petrobras. Monopólio da União. Inaplicabilidade da salvaguarda constitucional.

1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobras 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 Petrobras, 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 Petrobras 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.” (RE 285.16 AgRg, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., j. 02.03.2010, DJe-055 Divulg. 25.03.2010 Public. 26.03.2010 Ement. Vol.-02395-04 pp-00892.)

Diga-se de passagem, que Supremo Tribunal Federal há muito fixou o entendimento de que a Petrobras não é delegatária da União para prestar serviço público. Além disso, explora atividade econômica em sentido estrito, assim entendida aquela reservada à livre-iniciativa, não havendo se falar em destinação pública de seus bens e nem fruição à imunidade recíproca.

São acórdãos exemplificativos desse entendimento: RE 75000 (Relator: Min. Antonio Nader, 1ª T., j. 27.05.1980, DJ 20-06-1980 pp-04702 Ement Vol-01176-01 pp-00245 RTJ vol-00094-02 Pp-00613); ADI 3273 (Relator: Min. Carlos Britto, Relator p/ acórdão: Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 16.03.2005, DJ 02.03.2007 pp-00025 Ement vol-02266-01 pp-00102) e ADI 3366 (Relator: Min. Carlos Britto, Relator p/ acórdão: Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 16.03.2005, DJ 02.03.2007 pp-00026 Ement vol-02266-02 pp-00281).

Em suma, o art. 173 da CR veda que as empresas estatais – sociedades de economia mista e empresas públicas – tenham tratamento tributário mais benéfico que as demais pessoas jurídicas de direito privado, violando, assim, a isonomia, exceto quando atuarem como delegatárias de serviços públicos de titularidade do Estado sem exploração de atividade econômica, circunstância que faculta a extensão da imunidade tributária recíproca às referidas empresas estatais.

5. SÍNTESE CONCLUSIVA

A partir dos argumentos expendidos supra, extraímos as seguintes conclusões:

a) a definição de competências é um fenômeno constitucional pelo qual são traçadas as linhas definidoras para o exercício das prerrogativas legiferantes das pessoas jurídicas de direito público;

b) as imunidades são normas estabelecidas no texto constitucional que contribuem para o delineamento da competência tributária ao impedir que certas situações e pessoas sejam colhidas pela regra-matriz de determinado tributo;

c) a imunidade tributária recíproca é decorrência do princípio da isonomia e da estrutura federativa do Estado;

d) os serviços públicos de titularidade do Estado podem ser prestados de forma direta, por seus próprios órgãos, ou ser transferidos a outras entidades da administração pública indireta por meio do fenômeno da descentralização administrativa;

e) a descentralização não altera o caráter público dos serviços, que continuam sendo de titularidade do Estado;

f) as sociedades de economia mista e as empresas públicas são dotadas de personalidade de direito privado, compõem a administração pública indireta e são constituídas pelo Estado para (i) desempenhar atividade econômica a título de intervenção do Estado no domínio econômico ou (ii) para prestar serviço público;

g) quando exclusivamente prestadoras de serviço público, tais entidades equivalem à extensão do poder estatal, fazendo jus às prerrogativas inerentes ao ente político que as instituiu;

h) além da prestação de serviço público outro elemento fundamental para definir se as empresas estatais fazem jus à imunidade é a ausência de exploração de atividade econômica, sem o que estarão violados os princípios da isonomia, da concorrência e da livre-iniciativa;

i) o art. 173, § 2º, da CR, se aplica apenas àquelas empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, não vedada a fruição da imunidade do art. 150, VI, a, do mesmo diploma, àquelas entidades prestadoras de serviço público, sem exploração de atividade econômica, na condição de *longa manus* do Estado.

Pelo exposto, concluímos que as entidades da administração indireta, quando na condição de delegatárias de serviços públicos prestados em regime de monopólio e sem finalidade lucrativa, equivalem ao exercício direto do Estado, de tal sorte que a norma imunizante prevista no artigo 150, VI, a, da CR, lhes é aplicável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 15. edição. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BARRETO, Aires F. Barreto; BARRETO, Paulo Ayres Barreto. *Imunidades tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Reflexões sobre Filosofia e Ciência em Prefácios*. São Paulo: Noeses, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

- CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS. Disponível em: [www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181796]. Acesso em: 11.07.2020.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessão de Serviço Público em Ônus para o Usuário. In: WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme da Costa. *Direito Público – Estudos em Homenagem ao Professor Adilson Abreu Dallari*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- SCHIRATO, Vítor Rhein. Novas anotações sobre as empresas estatais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, p. 209-240, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: [http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43868]. Acesso em: 09.06.2020. doi:http://dx.doi.org/10.12660/rda.v239.2005.43868.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A imunidade recíproca das empresas públicas: uma análise do caso da casa da moeda no Brasil, de Victor Coutinho Leal e Luiza Nagib Eluf – *RDCI* 102/31-57 (DTR\2017\2500); e
- Capacidade contributiva e imunidade nos tributos indiretos, de Beatriz Lacerda Silva de Souza Daniela Olímpio de Oliveira – *RTrib* 111/139-158 (DTR\2013\7481); e
- Fundamentos da imunidade intergovernamental recíproca, de Eduardo Jobim – *RT* 987/337-361 (DTR\2017\7138).

Veja também Legislação relacionada ao tema

- Arts. 150, VI, "a" da CF (LGL\1988\3).