

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE (UFRN)
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (CCSA)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO (PPGD)
MESTRADO EM DIREITO**

FERNANDO LUCENA PEREIRA DOS SANTOS JUNIOR

**IMUNIDADE RECÍPROCA E LIVRE CONCORRÊNCIA:
CONSIDERAÇÕES ACERCA DE SUA FRUIÇÃO POR EMPRESAS
ESTATAIS**

NATAL/RN

2013

FERNANDO LUCENA PEREIRA DOS SANTOS JUNIOR

**IMUNIDADE RECÍPROCA E LIVRE CONCORRÊNCIA:
CONSIDERAÇÕES ACERCA DE SUA FRUIÇÃO POR EMPRESAS
ESTATAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito (Área de Concentração: Constituição e Garantia de Direitos; Linha de Pesquisa: Constituição, Regulação Econômica e Desenvolvimento). Orientador: Prof. Doutor André de Souza Dantas Elali

NATAL/RN

2013

FERNANDO LUCENA PEREIRA DOS SANTOS JUNIOR

**IMUNIDADE RECÍPROCA E LIVRE CONCORRÊNCIA:
CONSIDERAÇÕES ACERCA DE SUA FRUIÇÃO POR EMPRESAS
ESTATAIS**

Dissertação aprovada em/...../....., pela banca examinadora formada por:

Presidente: _____

Prof. Doutor André de Souza Dantas Elali

(Orientador – UFRN)

Membro: _____

Prof. Doutor Artur Cortez Bonifácio

(Examinador – UFRN)

Membro: _____

Prof. Doutor Hugo de Brito Machado Segundo

(Examinador Externo à Instituição – UFC)

Dedico esse trabalho àqueles que não se permitem virar escravos do egoísmo.

Toda generalização é perigosa, inclusive esta.
Alexandre Dumas, o filho.

AGRADECIMENTOS

Há um silêncio em agradecer.

Talvez, a gratidão prescindia de muitas palavras porque, quando é verdadeira, basta um olhar, um abraço ou uma leve expressão, para que seja recebida.

Agradeço primeiro a meus pais, Cicinha e Lucena, porque sem eles não haveria absolutamente nada e com eles eu tenho absolutamente tudo.

Biel, Juju e Moisés, por estarem aqui, em irmandade.

Jéssica, pois a solidude de escrever exige, em ausência, mais do que uma simples companhia.

A André Elali, um marco na minha trajetória de vida e existência.

À Universidade Federal do Rio Grande do Norte e seus professores e funcionários, a qual me recebeu em 2006 e nunca me abandonará.

Aos professores Fernando Zilveti, Luís Eduardo Schoueri e Vitor Schirato, que me atenderam sem ressalvas e me inspiraram.

Aos familiares e amigos, aos “diferenciados”, que marcaram meu curso de mestrado, e todos aqueles que me estimularam, acreditaram e me deram e dão esperança.

Assim, sem floreios, mas de coração, como a verdadeira gratidão, agradeço.

RESUMO

O presente estudo se inicia por uma breve abordagem das imunidades tributárias em geral, tratando do seu conceito, natureza jurídica, classificações doutrinárias e limites. Em seguida, adentra-se na imunidade recíproca, desde seu nascimento nos Estados Unidos da América, suas justificativas, até seus desdobramentos atuais no Supremo Tribunal Federal brasileiro, que a tem ampliado de forma bastante considerável. A referida Corte a tem estendido para empresas estatais, mesmo se remuneradas por preços públicos ou tarifas, ou se um tanto afastadas de suas finalidades essenciais, em especial se forem prestadoras de serviços públicos. Dada essa vinculação, estes também são tratados, em tópico próprio, arrimados em propostas doutrinárias mais recentes e menos apegadas a históricos formalismos (vide a tal Supremacia do Interesse Público sobre o Privado). São os serviços públicos abordados em sua diversidade, alheia à natureza monolítica tradicional e afeita à doutrina moderna dos direitos fundamentais. Abordam-se ainda os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, haja vista que nesse ambiente têm convivido de forma intensa os prestadores de serviço público, sejam eles agentes públicos ou privados. Em tópico dialético, os referidos institutos são colocados em discussão conjunta, tudo na tentativa de se investigar suas interações e propor critérios menos genéricos e afastados da realidade, para aferir a legitimidade da fruição da imunidade recíproca por determinados agentes. Vários cases da Corte são abordados individualmente, averiguando-se em cada um a aplicação dos critérios propostos, seja como atividade lógico-dedutiva como de aproximação da teoria da prática. Ao final, as conclusões se remetem a uma imunidade recíproca menos retórica e ideológica, e mais pragmática e consequencialista. Propõe-se o fim de regras gerais ou fórmulas abstratas de subsunção, com preocupações de um lado pela real manutenção do pacto federativo, e de outro, por uma ordem econômica sólida, sem vantagens inidôneas a determinados players, o que contraria frontalmente as premissas constitucionais.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Imunidade Recíproca. Serviços Públicos. Empresas Estatais. Livre Iniciativa. Livre Concorrência.

ABSTRACT

This study begins with a brief overview of tax immunities in general, dealing with the concept, legal, doctrinal ratings and limits. Then enters into the reciprocal immunity, since its birth in the United States, its justifications, until her current developments in the Brazilian Supreme Court, which has expanded it quite considerably. That Court has extended to state owned enterprises, even if paid by public prices or rates, or if acts somewhat away from its essential functions, especially if they are public services provider. Given this linkage, these are also treated in own topic, grounded in newer doctrinal proposals and less attached to historical formalisms (see such Supremacy of Public Interest over Private one). Public services are approached in its diversity, oblivious to traditional monolithic nature and accustomed to the modern doctrine of fundamental human rights. It deals also the principles of free enterprise and free competition, given that the public service providers have lived intensely in this environment, be they public or private agents. In dialectical topic, these institutes are placed in joint discussion, all in an attempt to investigate their interactions and propose criteria less generic and removed from reality, to assess the legitimacy of the mutual enjoyment of immunity by certain agents. Several cases of the Court are analyzed individually, checking in each one the application of the proposed criteria, such logical-deductive activity and theory of practice approach. At the end, the conclusions refer to a reciprocal immunity less rhetorical and ideological and more pragmatic and consequentialist. It is proposed the end to the general rules or abstract formulas of subsumption, with concerns on the one hand the actual maintenance of the federal pact, and on the other by a solid economic order without inapt advantages to certain players, which flatly contradicts the constitutional premises.

Keywords: Tax Immunity. Reciprocal immunity. Public Service. State Owned Enterprises. Free Enterprise. Free Competition.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. PROPOSIÇÕES PRELIMINARES.....	10
1.2. DA DELIMITAÇÃO DO TEMA	12
1.3. DA JUSTIFICATIVA	13
1.4. DA METODOLOGIA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	14
2. IMUNIDADE RECÍPROCA	16
2.1. BREVES APONTAMENTOS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS....	16
2.1.1. Da Natureza Jurídica da Imunidade	20
2.1.2. Classificações Doutrinárias	23
2.1.3. Do início e fim da imunidade tributária	26
2.2. PREMISSAS DA IMUNIDADE RECÍPROCA	29
2.2.1. Escorço Histórico	29
2.2.2. Brasil	32
2.2.3. Previsão constitucional	33
2.3. JUSTIFICATIVA DA NORMA IMUNIZANTE.....	37
2.3.1. Proteção do pacto federativo	38
a) Brasil e a forma federativa de estado.....	38
b) Federalismo Fiscal.....	40
c) Efeitos da imunidade recíproca sobre a forma federativa.....	45
2.3.2. Da ausência de capacidade contributiva	47
2.3.3. Das autarquias, fundações e empresas estatais, um parêntese necessário	50
3. DOS SERVIÇOS PÚBLICOS	54
3.1. SERVIÇOS PÚBLICOS NA SUA NOÇÃO TRADICIONAL.....	55
3.2. UMA RELEITURA DO SERVIÇO PÚBLICO.....	58
3.2.1. Da natureza do serviço público	58
3.2.2. Critérios a serem observados quando da prestação de serviços públicos	64
3.3.3. Ausência de exclusividade na prestação e a diferença de monopólios estatais	67
3.3.4. A questão da titularidade	71
4. ORDEM ECONÔMICA	76
4.1. LIVRE CONCORRÊNCIA.....	78
4.2. LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CONJUNTA E INSEPARÁVEL.....	81
4.3. DOS MONOPÓLIOS NATURAIS. FUGA À REGRA.....	86
5. DO REGIME DIFERENCIADO ÀS ESTATAIS. CRITÉRIOS PARA DIFERENCIAÇÃO DO REGIME COMUM À LIVRE CONCORRÊNCIA.	90
5.1. DA AUSENTE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	90
5.2. PERFIL AUTÁRQUICO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES ÀS FINALIDADES INSTITUCIONAIS	94

5.3 REGIME MONOPÓLICO PELA INVIABILIDADE TÉCNICA. TRANSPORTE FERROVIÁRIO.....	97
5.4. ATIVIDADES PORTUÁRIAS	99
5.5. INFRAERO.....	102
5.6. CORREIOS.....	105
5.7. PROCESSAMENTO DE DADOS	111
5.8. OAB E CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS.....	114
6. CONCLUSÃO	117
REFERÊNCIAS.....	127

1. INTRODUÇÃO

1.1. PROPOSIÇÕES PRELIMINARES

As imunidades, enquanto exceção à velha regra de que não há fuga para os impostos, têm se revelado matéria de discussões constantes no Supremo Tribunal Federal e na academia jurídica.

Não somente porque são para poucos, ou porque sua interpretação tem se alterado e assumido feições ampliativas com o passar dos anos, mas pela sua adaptação (ainda sem reformas de ordem constitucional ou legal) ao complexo mercado e à mutante sociedade do século XXI.

O que antes era fácil de perceber ou constatar, agora está cada vez mais difícil.

Não há mais divisores rígidos entre setor público e setor privado, passa a ser quase inadmissível a concepção de uma supremacia do interesse público sobre o privado, os direitos fundamentais vêm recebendo mais atenção da Doutrina e do próprio Supremo do que a legalidade estrita e suas presunções, enfim, referenciais outrora indiscutíveis, hoje, são de todo questionáveis.

O Direito Tributário, por ser de sobreposição, tem sofrido abalos sérios em sua solidez legalista, graças às mudanças ocorridas nos mais diversos ramos que lhe dão substrato e são fruto justamente do amadurecimento da constituição de 1988.

As imunidades não passariam ilesas por tais mudanças socioeconômicas, como de fato não passaram.

Questionamentos sobre seu alcance, sobre os efeitos concorrenciais de sua fruição, ou o grau de liberdade dos utentes no mercado, se fazem crescentes pelo próprio dinamismo da sociedade, que não encontra na lei ou na Constituição todas as respostas.

Aqui, onde pretendemos nos debruçar sobre a imunidade recíproca, poderíamos iniciar um sem número de debates já existentes, e não caberiam de páginas as posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre cada um dos aspectos desta modalidade, cujos desdobramentos são dos mais diversos.

Criada com a finalidade de proteger o pacto federativo, a imunidade recíproca nasceu nos Estados Unidos da América, já na busca por respostas ao federalismo nascente e cheio de dúvidas, que assistia à conformação dos então soberanos Estados confederados em um novo modelo de organização.

O Brasil, que teve esta modalidade e o federalismo importados do modelo estadunidense, encontrou outras perguntas, fruto da grande diferença entre o berço onde nasceram os institutos e sua realidade à época.

Primeiro exurgiu entre os entes federativos entre si, depois suas autarquias, fundações, até, hoje, entre empresas estatais, que outrora foram concebidas para exploração de atividades econômicas em pé de igualdade com os particulares, os quais convivem com os impostos como as pessoas com o oxigênio.

É realmente difícil explicar para um leigo o motivo pelo qual empresas públicas lucrativas, que inclusive cobram tarifas dos usuários, simplesmente não pagam nenhum imposto, em especial quando a atividade que exploram também está disponível ao empresariado.

A meta do presente trabalho ultrapassa a singular pretensão de explicar o porquê da fruição da imunidade por instituições como as empresas públicas e sociedades de economia mista. Vai além.

Buscaremos investigar, desde o nascimento da própria imunidade recíproca, os paradigmas, concepções e evoluções desse instituto, para, ao final, propor novos critérios para verificar a juridicidade de sua fruição por determinadas pessoas jurídicas.

A disciplina constitucional da ordem econômica também será abordada, já que subsiste a todos os players (independentemente se públicos ou privados) o dever de respeito aos seus princípios, tornando-se verdadeiras condicionantes ao desempenho de atividades econômicas

1.2. DA DELIMITAÇÃO DO TEMA

Como abordaremos nas próximas linhas, a imunidade recíproca não nasceu como um privilégio ou benefício, mas como uma condição essencial para manutenção da solidez do pacto federativo.

E mais, em determinadas situações, fica clara a percepção de que muitos dos utentes da imunidade não possuem, em si, capacidade econômica hábil a sofrer a incidência dos impostos, haja vista falecerem de capacidade contributiva. São tais fatores apontados como justificativa para o instituto.

Entretanto, graças à interpretação ampliativa dada pelo Pretório Excelso, instituições que, a priori, não fariam jus à imunidade tributária, como as empresas estatais, passaram à condição de utentes dela, em especial quando desempenhem função pública de prestação de serviços públicos.

Em uma tentativa um tanto generalizante, foram estabelecidos alguns critérios (hoje, sob intensa discussão) para identificar o direito à imunidade de determinadas instituições, os quais têm sido objeto de vários Recursos Extraordinários e Ações Cíveis Originárias no Supremo Tribunal Federal(STF).

No clamor do debate, e como uma forma de tentar contribuir para a fiel compreensão do tema, baseando-nos em aspectos racionais, econômicos e lastreados na nova doutrina do direito tributário e administrativo, pretendemos debater a prevalência dos critérios hoje subsistentes, e propor outros, não com a intenção de ultimar ou exaurir

o assunto (o que seria por demais pretensioso), mas, como dito, de realmente tentar contribuir à evolução do instituto e adaptá-lo à complexa realidade vigente

1.3. DA JUSTIFICATIVA

O curso de pós graduação *strictu sensu* da Universidade Federal do Rio Grande do Norte tem como uma de suas linhas de pesquisa “Constituição, Regulação Econômica e Desenvolvimento”.

Em face da inserção constitucional da imunidade tributária recíproca e os efeitos econômicos gerados pelos utentes, percebe-se o quão vinculada está a temática à linha de pesquisa e, ao mesmo tempo, o quão se mostra relevante sua análise.

É que o Supremo Tribunal Federal, com suas renovações ministeriais constantes, tem oferecido uma interpretação deveras ampliativa ao instituto da imunidade tributária recíproca, chegando muitas vezes a deixar de se desincumbir de uma análise profunda e pormenorizada de casos concretos, para aplicar-lhes uma suposta regra geral.

Com isso, um sem número de empresas estatais passaram a usufruir do não pagamento de impostos, e isso tem impactado o mercado de forma notória, já que determinadas companhias passaram a de fato competir no mercado, com a facilidade econômica de praticar um preço inalcançável às demais, pois imunes a impostos.

A Constituição, que estabelece uma Ordem Econômica, traz a relevância da função social tanto do tributo (enquanto instrumento de fomento do desenvolvimento nacional e corretivo de distorções) como do uso legítimo do poder econômico, sem prejudicar a concorrência, a livre iniciativa e o próprio consumidor.

Logo, seja pelo receio do uso da imunidade como privilégio odioso, ou, benefício injustificado, seja pela possível formação de barreira à livre iniciativa ou vantagem concorrencial inidônea, ou ainda pelas distorções causadas à ordem econômica, que

inadmitte vantagens ilegítimas e anti-isonômicas, é que se faz premente encontrar um parâmetro valorado de constitucionalidade e respeitante aos princípios da ordem econômica, para autorizar, em cada caso, a fruição da imunidade recíproca.

1.4. DA METODOLOGIA E ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Elaboramos o presente trabalho partindo inicialmente de pesquisa bibliográfica, que abrangeu bibliotecas públicas (UFRN e USP), particulares, de sítios eletrônicos, e jurisprudencial, por meio das páginas do Supremo Tribunal Federal e demais tribunais, que hoje têm facilitado o trabalho de pesquisa graças a mecanismos virtuais de busca bastante desenvolvidos.

A construção do texto e sua organização parte do método lógico-dedutivo e, pari passu, dissertativo-argumentativo, permeando-se de exemplos práticos e análises pontuais de direito comparado. A casuística, enquanto facilitadora da análise normativa, será explorada com afinco, já que exemplifica a subsunção da norma, e, por isso, seu nascimento.

Como veremos, o próximo capítulo trabalhará a imunidade recíproca, partindo de forma abstrata das imunidades em geral, adentrando na história do instituto, depois, da evolução deste no Brasil, finalizando com o aprofundamento sobre seu conceito, justificativa, finalidades, enfim, um apanhado geral hábil a firmar as premissas que lastrearão os pontos ulteriores.

No Capítulo III, abordaremos o serviço público, matéria hoje com intensa produção acadêmica disposta a se apartar de tradicionalismos e exegeses estritas/legalistas, oferecendo uma visão mais voltada aos direitos fundamentais e, ainda neste capítulo, a análise de sua exploração em face da ordem econômica, sobretudo à livre iniciativa e livre concorrência.

Destinamos o penúltimo capítulo à comprovação das hipóteses e subsunção lógico-dedutiva das premissas. Nele colocaremos à prova as proposições ultimadas nos capítulos II e III, utilizando-nos de casos concretos postos à baila no STF, já que não é admissível distanciar a teoria da prática, a utopia doutrinária da realidade brasileira, sob pena de inocuidade plena do trabalho.

No quarto e último, ofereceremos nossas conclusões, trazendo uma síntese crítica do trabalho e propondo um novo olhar sobre a imunidade recíproca, sua fruição por estatais e serviços públicos.

2. IMUNIDADE RECÍPROCA

2.1. BREVES APONTAMENTOS SOBRE AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Conforme já levemente acentuado no capítulo anterior, a imunidade tributária ganha especial relevo quando do seu locus constitucional, conquanto não se concebem matérias irrelevantes ou desnecessárias na Carta.

Ali, em uma iniciativa oposta à delegação e outorga de competências, o constituinte elegeu hipótese de incompetência do poder estatal¹.

Marilyn Diniz do Amaral Chaves expõe que convergem três razões para que se situem na constituição: a analiticidade constitucional brasileira, a rigidez constitucional e a proteção de valores socialmente relevantes².

Não é em vão mencionar que, diante de um Estado que provê parte de seus recursos da arrecadação tributária, eleger hipóteses constitucionais de inaplicabilidade de tais regras, se não fossem estas votadas a albergar valores ou preceitos constitucionais, estar-se-ia consolidando um privilégio odioso³ em seu mais vivo sentido.

¹ Tal posição, conforme acentua Misabel Abreu Machado Derzi, é encampada por Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Ives Gandra, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, dentre outros. (Machado Derzi, Misabel Abreu, **Imunidade, Isenção e não incidência**. Tratado de Direito Tributário. Volume 2. Ives Gandra Martins e outros. (Coords.). São Paulo: Saraiva, 2011. p. 345). Em oposição, Ferreira Sobrinho, para quem “a ideia de limitação ao poder de tributar é equivocada pela base, uma vez que seus defensores partem do entendimento de que ela se encontra traçada na Constituição Federal. Com efeito, se ela está individualizada na Constituição, não é mais uma atuação do poder constituinte originário mas sim um produto jurídico desse poder.” (FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 1996.p. 61).

² CHAVES, Marilyn do Amaral) **Imunidade e Isenção tributárias – pressupostos teóricos e traços diferenciais**. Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias. Mônica de Almeida Magalhães Serrano (coord.). - São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 16.

³ Pimenta Bueno define com propriedade os privilégios que levam à desigualdade, exibindo o perfil *odioso*: a) Fazer ou gozar alguma coisa, de que os outros são excluídos pela proibição do direito comum; b) não fazer ou não prestar alguma coisa, que os outros são obrigados a fazer ou prestar em virtude do direito comum, ou geral; c) Ter direito superior ou preferência, quando entrar com outros em concorrência (BUENO, Pimenta. **Direito Público e análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: 1598, p. 414. *Apud* ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva, p. 343.)

A mais peculiar justificativa para as imunidades tributárias, principalmente àquelas sobre determinadas pessoas, se revela o caráter protetivo a determinadas incumbências⁴.

Nesse sentido, observe-se a capacidade de realização de direitos fundamentais pertinente aos templos religiosos, sindicato dos trabalhadores ou os partidos políticos, cada um embebido de valores e prerrogativas prestigiadas pela Carta.

Ao mesmo tempo, fácil a percepção de que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, beneficiárias da imunidade, exercem um munus aprioristicamente estatal ou, em paralelo, de interesse público notório. Fariam, por causa disso, jus à referida benesse, como uma contrapartida (ou também um incentivo) por parte do Estado, que, interessado no exercício do referido munus ou de atividades de interesse público, deixaria de tributá-las.

Outra justificativa, esta acentuada por Luís Eduardo Schoueri⁵, se refere à ausência de capacidade contributiva dos referidos entes.

Em verdade, fora os próprios entes públicos, cujo objeto de arrecadação já é voltado naturalmente à coletividade (imunidade recíproca), as receitas das entidades são afetadas (por determinação constitucional) diretamente às suas atividades fins, suas finalidades essenciais.

⁴ “Entendemos que o termo imunidade deverá ser reservado às não-incidências vinculadas aos *direitos humanos*, o que exclui do seu catálogo a intributabilidade dos sindicatos e dos jornais e livros (artigo 150, VI, c e d), dos produtos industrializados exportados (arts. 153, § 3o, III e 155, § 2o, X), da energia elétrica, combustíveis e minerais (artigo 155, § 3o), da incorporação de bens ao patrimônio das empresas (artigo 156, § 2o, I); pouco importa, por outro lado, que algumas imunidades recebam o apelido de isenção, posto que é evidente o seu relacionamento com os direitos humanos, como sucede no caso dos diplomatas e das legações estrangeiras e no das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (artigo 184, § 5o). Os autores que se afastam da teoria dos direitos fundamentais acabam por assimilar à noção de imunidade toda e qualquer hipótese de não incidência constitucional.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3., p. 99-100).

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar**. In. **TRIBUTAÇÃO, JUSTIÇA E LIBERDADE**. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (Coords.). Juruá: 2005.2 p. 391/410.

Em outras palavras, toda a receita auferida pelos partidos políticos ou templos religiosos, por exemplo, é destinada à sua manutenção, dentro do regime daquele munus público assumido, inexistindo, por consequência, renda hábil a ser dirigida ao Estado.

É possível que alguém possua riqueza, sem por isso possuir capacidade contributiva⁶. Não subsiste, no casos das instituições supra expostas, manifestação de riqueza a ultrapassar o seu cerco existencial, de forma a destinar tal excedente ao Estado (capacidade contributiva propriamente dita).

Em especial às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, que atuam subsidiariamente no serviço público, apontar-se-ia uma tremenda ilogicidade tributá-las, conquanto retirar da subsistência delas uma parcela de renda (que não se enquadra na condição de recursos disponíveis), para ser utilizada justamente para o mesmo mister, seria um claro contrassenso.

Mais à frente, é de se destacar como também justificativa à imunidade dos partidos políticos e templos religiosos, a particularidade do exercício de atividades que devem permanecer incólumes a ingerências estatais. Inadmissível, pois, a interferência estatal (como já ocorrera outrora) na liberdade de associação e sindical e na liberdade religiosa, por meio de tributos.

Mais uma vez se aponta o protecionismo estatal, agora a liberdades de primeira ordem, cuja existência não pode ser colocada em risco diante da ânsia estatal por divisas.

Por fim, agora quanto à imunidade recíproca, objeto deste trabalho, duas justificativas, quais serão detalhadas mais à frente, se sobrepõem: primeiro que tudo o

⁶ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier latin, 2004. p. 134.

que a pessoa jurídica de direito público arrecada já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar de parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de direito público⁷.

De fato, denotando-se a imersão de determinadas entidades em regime severo de serviço público, com deveres de continuidade, universalização e modicidade tarifária, onde não se cogitaria sequer a hipótese de persecução lucrativa, a entidade não adentra no campo do Domínio Econômico, concluindo-se pela plena ausência de capacidade para contribuir.

A sobreposição, e em segundo lugar, vem pela impossibilidade de estabelecer, pela via tributária, hierarquias, subordinações ou violação do pacto federativo, inabalável cláusula pétrea da Constituição brasileira.

Outras opiniões sobre tais justificativa aparecem na doutrina, como a posição de Ricardo Lobo Torres, que vê na liberdade individual a causa profunda da imunidade recíproca. Ao mesmo tempo, como causa imediata, ter-se-ia a preservação da eficiência no desempenho do serviço público e na harmonia da federação⁸.

Há ainda que reduza a abrangência da imunidade a meras garantias, como Flávio Bauer Novelli, qual aduz que não se confunde o direito fundamental garantido e a garantia, não havendo que se confundir, sob qualquer ponto de vista, a garantia da imunidade recíproca e o eminente interesse de valor constitucional por ela indireta e parcialmente assegurado⁹.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar.** In. **TRIBUTAÇÃO, JUSTIÇA E LIBERDADE.** Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (Coords.). Juruá: 2005.2 p. 394.

⁸ Ainda de acordo com o Autor, a incidência de impostos sobre os entes públicos levaria fatalmente a lhes prejudicar o desempenho e a eficiência. (TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 224).

⁹ NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do Artigo 2º, § 2º, da EC 3/93,** São Paulo, Revista dos Tribunais nº. 13, 1995. P. 25)

Embora se tenha por discordar da redução da importância para uma simples garantia, e se inclua a questão da liberdade dentro da própria solidez do pacto federativo, para não antecipar reflexões vindouras, serão agora apresentadas as classificações doutrinárias para a matéria de imunidades.

Assim, elegeram-se hipóteses de intributabilidade, que vedam a priori a incidência de tributos sobre determinadas pessoas ou situações.

Sobre esse aspecto, a doutrina brasileira se divide em três grandes grupos.

2.1.1. Da Natureza Jurídica da Imunidade

Em estudo sobre o tema, Alexandre de Oliveira Netto¹⁰ expõe que há cerca de três grandes posições doutrinárias a respeito da natureza jurídica da imunidade tributária: para uns trata-se simplesmente de limitação ao poder de tributar; para outros é hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, e há os que defendem a ideia de exclusão ou supressão da competência tributária.

Na primeira linha, destaca-se a posição de Baleeiro, para quem as imunidades consistem em vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornariam, para o autor, inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiem¹¹.

Há quem sustente que essa limitação se daria em dois instantes cronologicamente distintos, a saber: a) um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas; b) outro, posterior, quando

¹⁰ NETTO, Alexandre de Oliveira. **A imunidade tributária do Ar. 150, VI, D, da CF/88**. Doutrinas essenciais: direito tributário : limitações constitucionais ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais: v. 2). P.431.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro; Forense, 2006, p.114.

se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daquela competência – onde se incluiriam as regras de preceito imunitário¹².

Essa consideração, para Paulo de Barros Carvalho, sucumbiria por inexistir uma outorga cronológica de competência sucedida de uma subtração, limitação, por meio da imunidade¹³, é dizer, não há como conceber primeiro um nascimento, para, em seguida, em espaço definido no tempo, haver tal limitação a posteriori.

Quanto à hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, esta linha é defendida, dentre outros, por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que entende que as imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, “proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição(não incidência constitucionalmente qualificada)¹⁴.”

Essa linha recebe duas discordâncias distintas.

A primeira, de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, aduz que a não incidência indica algo não juridicizado, pelo que falece de sentido a ideia de qualificar juridicamente aquilo que o próprio direito considerou como não jurídico¹⁵.

A segunda vem de Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, para quem, no campo constitucional, a preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes, não cuidando da problemática da incidência tributária, que é

¹² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **A natureza jurídica das imunidades tributárias..** Doutrinas essenciais: direito tributário : limitações constitucionais ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais: v. 2). P. 465.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 8 Ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 111.

¹⁴ NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense. 2006, p. 137.

¹⁵ FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**, 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1994, pp.135-136.

inerente à regra impositiva (hipótese de incidência), erigida na plataforma do legislador ordinário¹⁶.

E a última posição doutrinária, à qual se filia o presente trabalho, é a da negativa de competência, do caráter impeditivo ao exercício de competência dos entes federativos, de forma que determinado Estado ou Município, por exemplo, falece de competência para instituir o tributo, não chegando a subsistir sequer a hipótese tributária, nem mesmo a subsunção primária de incidência daquele.

Com tal aspecto, é possível a inteligência de uma incompetência tributária das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹⁷.

Hugo de Brito Machado, em consentâneo, conceitua a imunidade tributária como sendo o obstáculo decorrente de regra constitucional, enfatizando que se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra imunizatória participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência¹⁸.

Em outras palavras, mas em mesmo núcleo, concordam com tal posicionamento Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁹, José Souto Maior Borges²⁰,

¹⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **A natureza jurídica das imunidades tributárias**. Doutrinas essenciais: direito tributário : limitações constitucionais ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais: v. 2). P. 468.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 4. Ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 117.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 282.

¹⁹ FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. **Manual de direito financeiro e tributário**, 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1994, pp.135-136

²⁰ BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias. 1980, p. 180.

Roque Carraza²¹, Carlos Alberto de Moraes Ramo Filho²², Regina Helena Costa²³, Lúcia Valle Figueiredo²⁴, Ana Maria Ribeiro dos Reis²⁵ dentre outros.

Ao mesmo tempo, esse caráter restritivo e forte prescinde de normas complementares para sua aplicabilidade, conquanto objetiva e imediata, advinda diretamente do texto para a subsunção fática²⁶.

2.1.2. Classificações Doutrinárias.

Sobre o ato de classificar, importante instrumento de estudo do direito, Eurico de Santi²⁷ leciona que as classificações no direito positivo têm cunho nitidamente prescritivo e o fim perspicuo de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas aos produtos dessas classificações.

Ora, tal circunstância não é diferente no campo das imunidades tributárias, cujo rol classificatório haverá de ser, pela utilidade e capacidade limitadora, mencionado e utilizado durante todo esse trabalho.

²¹ CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9 Ed. São Paulo: Malheiros, 1997. P. 398

²² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **A natureza jurídica das imunidades tributárias**. Doutrinas essenciais: direito tributário: limitações constitucionais ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais: v. 2). P. 470-471.

²³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias, Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2006. P.52.

²⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Imunidades e isenções**. In: Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1996, p.p. 18-19.

²⁵ “a imunidade tributária se revelaria uma norma jurídica de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, com fundamento em valores e princípios fundamentais, delimita negativamente a norma de competência tributária, no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação – de todos os impostos, de determinado imposto ou de determinado tributo.” (RIBEIRO DOS REIS, Ana Maria. **A Imunidade Tributária Dos Templos Religiosos E Das Instituições De Educação E De Assistência Social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade**. Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de mestre. Orientadora: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira. BRASÍLIA – DF, 2009, p. 111).

²⁶ A possibilidade de condicionar ou não a fruição de imunidades, no próximo tópico, será abordada quando da exposição das classificações das espécies de imunidades.

²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1, 1988, Vitória. Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 132.

A propósito, de um modo geral, a doutrina costuma classificar as imunidades em seis grandes categorias.

A primeira, de acordo com os valores constitucionais protegidos, bem como o grau de intensidade e amplitude. Tratam-se das imunidades genéricas ou gerais, previstas no artigo 150, VI, da CF, quais prescrevem proibições a todas as pessoas políticas e são dotadas de um alto grau axiológico; e as tópicas ou especiais, que se dirigem a uma única pessoa política, referem-se a um único tributo, e tutelam valores menos relevantes socialmente, como a imunidade do ITBI nos imóveis que integralizam o capital social de empresas, nos termos do artigo 156, § 2º, I, da Carta.

As imunidades específicas podem ser subclassificadas ainda em excludentes ou incisivas, dependendo da abrangência da vedação contida na imunidade. As excludentes decorrem de situações em que é prevista a tributação apenas por um tipo de imposto, excluindo outros impostos ou tributos, a exemplo da hipótese do artigo 153, parágrafo quinto, da CF, que autoriza apenas a incidência do IOF, excluindo a exigência de ICMS.

As incisivas se referem a situações em que é admitida a tributação por alguns impostos, excluindo os demais, como no artigo 155, parágrafo terceiro, em relação às operações referentes a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país²⁸, sobre as quais somente é possível a tributação por ICMS, II e IE.

Quanto à aplicabilidade, a Doutrina costuma classificar em três as imunidades tributárias: subjetivas (sobre pessoas); objetivas (sobre coisas) ou mistas (ambas).

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Venda de Minérios – Faturamento – PIS RDA** 196/306. Rio de Janeiro: renovar. Abril-Junho de 1994 *Apud* CHAVES, Marily Diniz do Amaral. **Imunidade e Isenção tributárias – pressupostos teóricos e traços diferenciais**. In: Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias. Mônica de Almeida Magalhães Serrano (coord.). - São Paulo: Editora Verbatim, 2011. p. 23.

O primeiro caso abarca as imunidades gerais ou genéricas, que alcançam pessoas em virtude de sua natureza jurídica, de forma que vêm a incidir sobre o patrimônio, renda ou serviços da entidade. Aqui se afigura a imunidade recíproca, por exemplo.

As imunidades objetivas, via de regra, são específicas e reportam-se aos impostos indiretos²⁹ (IPI, ICMS, etc.), quais não incidem sobre determinadas coisas, como o papel destinado aos livros, jornais e periódicos.

A mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações, como no caso de exoneração do ITR em relação a pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (artigo 145, parágrafo único, inciso II, CF).

Ontológicas são as imunidades subjetivas, decorrentes de princípios constitucionais, como a imunidade recíproca e das instituições de educação sem fins lucrativos. Já as Políticas não defluem de um princípio constitucional, exigindo, por esse motivo, expressa previsão constitucional para beneficiar pessoas que possuam capacidade tributária, atribuindo-as imunidade objetiva, como a imunidade conferida aos livros, jornais e periódicos.

Explícitas são as imunidades previstas em normas expressas na Constituição, qual se faz a grande maioria. Acontece que há imunidades não ali previstas, acobertando um alargamento do rol, como das instituições diplomáticas, sendo, portanto, implícitas.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 75/76.

Regina Helena Costa³⁰ propõe mais uma classificação, das imunidades incondicionadas e condicionáveis. As primeiras possuem aplicabilidade direta e imediata, como a recíproca. Já as segundas podem ter seu conteúdo restringido (e não condicionado), diante de circunstâncias advindas da legislação complementar. Como exemplo, têm-se as imunidades do artigo 150, VI, “c” da CF, que possuem requisitos trazidos no CTN, para a manutenção da sua fruição.

Traçadas as classificações, às quais se passará a remeter nos momentos oportunos, resta agora iniciar o aprofundamento a respeito daquela imunidade objeto do trabalho.

2.1.3. Do início e fim da imunidade tributária

Como já visto nas linhas acima, não existe dentre as classificações a de imunidade condicionada, é dizer, a imunidade, para passar a se fazer vigente, não precisa de autorizativo ou demonstrativo de preenchimento de requisitos, conquanto não é algo alcançado a posteriori.

Em verdade, a entidade, em seus atos constitutivos, já demonstra sua finalidade, seus objetivos essenciais, a vinculação de receitas, etc., de forma que ao se registrar perante os órgãos tributantes (pelo Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica), informa da sua condição de imune e já passa a fruir desta condição.

É assim com igrejas, entidades educacionais sem fins lucrativos, partidos políticos, etc., que só têm iniciativas proativas em relação às suas condições de imune quando postas em xeque, seja pelo recebimento de autos de infração, carnês de IPTU, etc.

³⁰ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF – 2a Edição. São Paulo: Malheiros Editores, p. 131.

Sobre o tema, lê-se interessante colocação de Humberto Ávila³¹, para quem à autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Se referindo às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, a referida autoridade não pode “tirar” a imunidade tributária destas indefinidamente. Essas entidades teriam, segundo o autor, direito à imunidade sobre o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com suas finalidades essenciais se forem instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Realizadas essas condições previstas em nível constitucional, existente está o direito à imunidade.

A existência desse direito é indiferente à autorização administrativa. Isso equivale a dizer que a entidade de educação e assistência social, relativamente à não observância dos requisitos legais, não corre o risco de perder a imunidade, mas tão-só possui a possibilidade de ter suspensa sua fruição, algo bem diverso, na medida em que, restabelecidos os requisitos, renovado estará o direito à fruição, mesmo que isso tenha que ser feito judicialmente.

Pelo exposto, para as imunidades do artigo 150, VI, “c” da CF, trata-se da hipótese de suspensão da imunidade tributária, prevista no artigo 14, § 1º, do CTN, qual aduz que na falta de cumprimento do disposto no referido artigo³², ou no § 1º do artigo nono³³, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Essa suspensão, como alertam André Elali e Evandro Zaranza³⁴, não pode se lastrear em presunção de irregularidade, mas em provas robustas a serem construídas

³¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. P. 244.

³² Tratam-se dos requisitos hábeis a determinar limites para a fruição da imunidade tributária

³³ “§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.”

³⁴ ELALI, André; ZARANZA, Evandro. **Algumas Ponderações acerca da Desconsideração do Direito à Fruição da Imunidade Tributária por Parte das Entidades Educacionais sem Fins Lucrativos**. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence

pelo Fisco (é seu o ônus da prova), deve ser motivada à suficiência pela autoridade³⁵, se refere apenas a um exercício financeiro, e, comprovado o preenchimento do requisito eventualmente violado, tem de imediato o direito de retornar à fruição.

Com relação à imunidade recíproca, os requisitos para manutenção da fruição não são exclusivamente os do artigo 14 do CTN³⁶ (que lhes são também aplicáveis).

Para essa modalidade, a Constituição traz dois parágrafos (segundo e terceiro) do artigo 150, o primeiro deles delimitando objetivamente a imunidade das utentes, para o patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

E o segundo, aduzindo que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Sem aprofundar agora, e antecipar as construções do próximo tópico a respeito de tais condicionantes, é de se demarcar que, caso se denote a fuga da entidade aos preceitos da imunidade recíproca, será necessária a mesma rigidez para afastá-la, ou seja, nada de meras presunções, a motivação deverá ser lastreada em fatos e provas cabais, e, igualmente, se refere a apenas um exercício financeiro, sendo reversível caso se afaste a irregularidade.

(coord.). Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011. P. 219-236.

³⁵ Sobre o tema da motivação, vide FRANÇA, Vladimir da Rocha. Estrutura e Motivação do Ato Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2007.

³⁶ Artigo 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.

Somente após todo esse arcabouço probatório é que se faz possível a autuação da referida entidade, para o pagamento de determinado imposto, cuja incidência se fez possível somente após o afastamento da condição de imune.

2.2. PREMISSAS DA IMUNIDADE RECÍPROCA

2.2.1. Escorço Histórico

André Elali³⁷, ao abordar as manifestações federalistas na história, expõe que a despeito de algumas referências à Confederação Helvética, vê-se que a grande maioria da doutrina remete ao exemplo norte-americano o primeiro modelo federalista tal como hoje é estudado.

Naquele caso, as ex-colônias britânicas, que haviam declarado independência em 1776, precisavam mantê-la perante as práticas da metrópole. Assim, inicialmente, os Estados optaram por manter suas soberanias, mantendo seus poderes de autodeterminação, mas convivendo em forma de Confederação. Posteriormente, decidiram manter um Estado Federal único, atribuindo aos Estados-membros a autonomia limitada à manutenção de uma ordem única, soberana, consagrada na Constituição³⁸.

Acontece que essa Federação então formada, sem uma experiência prévia ou mesmo exemplos para se basear, acabou por se deparar com situações de crise, seja dos Estados Federados entre si, ou destes em face da União, já que passava a se admitir uma norma forma de organização, divisão de competências e repartição de riquezas.

³⁷ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora. 2005, p. 26.

³⁸ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora. 2005, p. 26.

Nesse contexto, em caso paradigma para a imunidade recíproca ao redor do mundo, inclusive no Brasil, a Suprema Corte americana foi instada a se manifestar em ação na qual se discutiu a possibilidade de interferência de um Estado-membro na tríade³⁹ patrimônio, renda e serviços de entidade da União, por meio da tributação. Trata-se do caso *Mc Culloch v. Maryland*, em que se discutiu a instituição de impostos estaduais (Estado de Maryland) sobre títulos emitidos pelo Bank of United States, Banco da União. Tal imposto tinha sido instituído por lei⁴⁰, anteriormente à instalação da filial do Bank of United States no estado, e abrangia todos aqueles bancos ou filiais que se instalassem sem autorização prévia outorgada pelo legislativo local. Nos termos da lei, os bancos estariam obrigados a selar seus títulos de cinco a mil dólares, sob pena de multa, sendo os referidos selos emitidos pelo Estado, com preços proporcionais aos referidos títulos.

James William Mc Culloch, diretor da filial em Baltimore, maior cidade do estado de Maryland, recusou-se a pagar o imposto, eis que não se desobrigou de apor os referidos selos em títulos emitidos pelo banco. Tal negativa foi seguida de uma ação de cobrança proposta por John James, em nome próprio e do referido estado, para recuperar parcela dos valores não pagos pela referida filial do Bank of United States.

A discussão do débito foi levada à Suprema Corte, que, em suma, decidira que os Estados não teriam competência, através de impostos ou de outra forma, para retardar, impedir, obstaculizar, ou de qualquer forma controlar a operacionalização pelo Governo Federal das leis promulgadas pelo Congresso.

³⁹ A utilização do termo “tríade” não implica em redução do alcance da norma imunizante, eis que infeliz a iniciativa de assim ser proclamada a manifestação de riquezas. Aplicável, nesse sentido, as ponderações trazidas no tópico 2.2.3.

⁴⁰ Acórdão do Julgado *McCulloch v. Maryland*, Suprema Corte dos Estados Unidos, disponível em http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZS.html, acessado em 05 de maio de 2013, às 17h.

Desta forma, reconheceu-se que o Estado de Maryland estaria impedido de tributar serviços prestados por entidade federal, da mesma forma que, posteriormente, veio a se decidir pela recíproca: os serviços, bens e rendas dos Estados também não poderiam ser onerados por impostos federais (Buffington VS. Dav, 11 Wallace, de 1871, 113; Ward vs. Maryland, 12 Wallace, de 1870, 418; Bush VS. Commissioner, 300, US. De 1937, 352 etc.⁴¹).

Os precedentes supervenientes da Corte americana, cuja maioria tinha interpretação ampliativa da referida imunidade, acabaram por sofrer contínuas revisões, certamente diante da considerável perda de receitas outrora auferíveis pelos Estados pela via da tributação. A observação é de William C. Green⁴², ao acentuar que as imunidades hoje têm sido restritas a rendas, bens e serviços de natureza estritamente pública, vinculados ao desempenho de atividades governamentais propriamente ditas.

Nesse mesmo sentido é a observação de Ricardo Lobo Torres, expondo que após o New Deal, e diante da exacerbada abertura hermenêutica para as imunidades, foi possível observar três tendências: a) A tendência geral era restringir o alcance das imunidades; b) a intributabilidade deveria se limitar a impostos territoriais e sobre imóveis pertencentes aos entes públicos e c) nos demais casos, a imunidade constitucional, que é residual, só deveria ser reconhecida se, inexistindo isenção ou imunidade legal (statutory immunity), a tributação incidir sobre bens ou serviços essencialmente públicos ou ferir claramente os interesses do governo⁴³.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 129-130

⁴² Tax Immunities. In Thomas Lewis and Richard Wilson (coordinators). The Supreme Court. 938-40. Salem Press, 2000. Disponível em <http://people2.morehead-st.edu/fs/w.green/files/Articles/Tax%20Immunities%20-%20William%20Green.pdf>, acessada em 01 de abril de 2013, às 20:19h.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 217.

Tanto é que, em 1968, a mesma Suprema Corte reformulou seu entendimento do julgado de *McCulloch v. Maryland*, aceitando que fosse possível a tributação por impostos estaduais sobre banco da União (*First. Agr. Bank x State Tax Com.* 392 U.S. 339 – 1968).

De toda forma, o julgado *McCulloch v. Maryland* (1819) foi certamente o marco histórico da imunidade recíproca, tendo motivado inúmeros países a reconhecerem a independência tributária dos seus entes federativos.

2.2.2. Brasil

A previsão dessa modalidade não foi estreada pela Carta de 1988, mas de 1891, quando em seu artigo 10º proibia aos “Estados tributar bens e rendas federais a cargo da União, e reciprocamente”. Os municípios, que só se tornaram autônomos a partir da Constituição de 1988, não foram – por óbvio – abrangidos por aquela imunidade recíproca então embrionária.

Aliomar Baleeiro⁴⁴, apontando a influência de Rui Barbosa na lavra da referida Carta e sua doutrina afiliada à estadunidense, expôs que foi justamente o case *McCulloch vs Maryland* que serviu de fonte inspiradora da referida imunidade.

A máxima do Juiz Marshall, da Suprema Corte americana, de que “o poder de tributar envolve o poder de destruir” explica os possíveis e potenciais efeitos da tributação dos entre federativos entre si, caso viesse de fato a existir.

A propósito, em 1993, quando afastada a imunidade recíproca dos Estados, Municípios e Distrito Federal em relação ao IPMF por meio da Emenda Constitucional n. 3, o Supremo Tribunal Federal, ao abordar sua inconstitucionalidade

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 Ed., 2006, Rio de Janeiro: Forense. Atualizadora: Mizabel de Abreu Machado Derzi, p. 234, 235.

na ADI n. 939, relatada pelo Min. Sydney Sanches, em 15.12.1993, no mesmo sentido da assertiva supra, esclareceu que aquela punha em risco a própria manutenção da Federação, que é inabalável (cláusula pétrea), pelo disposto no artigo 60, parágrafo quarto, inciso I.

Aliás, caso não estivesse de fato prevista na Carta, só pela autonomia e independência dos entes federativos, a imunidade recíproca, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho⁴⁵, Francisco Campos⁴⁶ e Geraldo Ataliba⁴⁷, continuaria, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

A abrangência dela se estende 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. Está prevista no artigo 150, VI, “a” da Carta, e é elucidada pelo conteúdo dos parágrafos primeiro e segundo do mesmo artigo.

2.2.3. Previsão constitucional

Eis a previsão da imunidade recíproca, *ipsis litteris*:

Artigo 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.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 Ed, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 189.

⁴⁶ CAMPOS, Francisco. **Constituição Federal Brasileira**. 2 Ed. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1924, p. 59.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 54.

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

Pela clareza do texto legal, poucas dúvidas podem advir de sua leitura.

Trata-se de imunidade genérica, subjetiva e incondicionável, apontada como implícita, haja vista sua prescindibilidade de previsão expressa, que expõe claramente quem serão os titulares de sua fruição e as hipóteses de aplicabilidade.

Veda-se, pois, a instituição de impostos em geral, dos entes tributantes reciprocamente, abrangendo a renda, o patrimônio e serviços que estejam vinculados às suas finalidades essenciais e que não sejam 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.

Muito embora o Código Tributário Nacional proponha uma classificação dos impostos, que ofereceria uma categoria desafeta à tríade “patrimônio, renda e serviços”, qual seja, os Impostos sobre o Comércio Exterior, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário⁴⁸.

O Supremo, nos mesmos passos, desconsidera, para fins de imunidade tributária, a inócua⁴⁹ classificação do CTN, pelo que afasta quaisquer impostos que

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 Ed., 2006, Rio de Janeiro: Forense. Atualizadora: Mizabel de Abreu Machado Derzi, p. 285.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. III, □p. 232.

possam onerar economicamente as finanças da entidade albergada pela regra imunizante.

Pelos precedentes da Corte, não há que invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade⁵⁰.

Quanto à extensão a autarquias e fundações, a inclusão destas no texto constitucional se deu em datas diferentes: as autarquias foram inseridas com a Emenda Constitucional n. 18/65, enquanto as fundações vieram com a Carta Magna de 1988. Não obstante, as autarquias já desfrutavam de proteção implícita, conforme se lê na vetusta Súmula n. 73 do STF (13-12-1963): “A imunidade das autarquias, implicitamente contida no artigo 31, V, ‘a’, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais”.

Em relação a estas entidades, as autarquias são pessoas jurídicas de direito público interno criadas por meio de lei (arts. 37, XIX, da CF e 41, IV, do CC), e que devem ter por objeto uma atividade determinada, dispendo, em nome próprio, de direitos e obrigações, poderes e deveres, prerrogativas e responsabilidades. Ademais, em razão de sua personalidade, as atividades que lhes são trespassadas, os fins e interesses que perseguem são próprios, assim como são próprios os bens que possuem ou que venham a possuir⁵¹, configurando-se verdadeiras extensões das pessoas públicas.

⁵⁰ RE 203.755/ES, 2a T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 17-09-1996; ver, também, o RE n. 193.969.

⁵¹ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

Em consentâneo, as fundações públicas são pura e simplesmente autarquias, às quais foi dada a designação correspondente à base estrutural que têm⁵², ou seja, um patrimônio personalizado e afetado a determinado fim.

Concluindo, há previsão expressa determinando ainda a vinculação da tríade “patrimônio, renda e serviços” das autarquias e fundações às finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Trata-se de cláusula que vem objetivar essa imunidade tipicamente pessoal, alcançando-se, desta forma, tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional⁵³ da autarquia ou fundação.

Muito embora seja a própria lei que venha a criá-las e definir as respectivas áreas de atuação, artigo 37, XIX, CF, válido e percuente o alerta do Ministro Moreira Alves, expondo que não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição⁵⁴.

Interessante acrescentar ainda que o Brasil, no quesito da imunidade recíproca, é exceção em prevê-la na sua Constituição. A Argentina, por exemplo, assim como os Estados Unidos da América, outorgou tal benesse por decisório de sua Suprema Corte, enquanto a Alemanha a institui na lei de cada imposto (Steuerbefreiung)⁵⁵.

Com relação à contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário como hipótese de afastamento da imunidade recíproca, ou mesmo a imposição de vinculação às finalidades essenciais, estas condicionantes têm sido deveras mitigadas.

⁵² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 171.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro; Forense, 2006, p. 170.

⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra. **Pesquisas Tributárias** – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário. 2a ed. São Paulo: co-Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 31-2.

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro; Forense, 2006, p. 280.

Como se verá nas próximas linhas, o Supremo Tribunal Federal tem afastado essas exigências, em especial para empresas estatais, que, muito embora não estejam também expressamente previstas na Carta como possíveis utentes (ao contrário, estão como impossibilitadas de usufruir tais vantagens (vide artigo 173, § 3º), tiveram, por interpretação ampliativa, o direito lhes estendido.

Elucidado brevemente o conteúdo do texto propriamente dito, passa-se a aprofundar a substância da norma, com atenção à justificativa da norma imunizante.

2.3. JUSTIFICATIVA DA NORMA IMUNIZANTE

Como se pode atestar do texto da Carta de 1891 acima transcrito, em comparação com o de 1988, a imunidade recíproca prevista no texto constitucional pouco mudou.

O fundamento da norma, baseado na proteção do pacto federativo, continua o mesmo: a busca pela solidez e incolumidade da Federação, que não admite hierarquia, dependência ou interferências desmedidas dos entes entre si.

Por outro lado, como já posto, a tributação é predicado de manifestação de riqueza, que esteja disponível para ingresso no patrimônio do Estado. Nesse caso, em não subsistindo um excedente tributável, qualquer exação neste sentido assumiria caráter confiscatório, que não é admissível por ordem expressa do artigo 150, IV, da CF.

O presente capítulo se destina a adentrar em cada um desses pontos, acrescentando ainda a questão do caráter público assumido por determinada empresa estatal, qual tem sido autorizativo para o Supremo Tribunal Federal de fruição de imunidade tributária.

2.3.1. Proteção do pacto federativo

a) Brasil e a forma federativa de estado

As principais características de um Modelo Federativo de Estado, nos dizeres da doutrina, é a união, de natureza indissolúvel, de organizações políticas autônomas, baseada numa Constituição, onde se estabelece uma pluralidade de fontes de direito e de poder, e onde se verifica a participação das vontades parciais na formação da vontade geral⁵⁶.

Nesse mesmo sentido é o conceito de Paulo Gustavo Gonet Branco, para quem o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição nacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecuratório da unidade física e da identidade jurídica da Federação⁵⁷.

Adotar a forma federativa se trata de iniciativa preocupada precipuamente com o exercício do poder político, já que a diversidade cultural, política e econômica poderia obstar uma uniformidade decisória eficaz dentro de um território, quiçá enorme como o Brasil.

⁵⁶ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.p. 92. No mesmo sentido, BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

⁵⁷ GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2012, p. 945.

Aqui, o federalismo não é de nascença, já que o país tornou-se independente em sua forma unitária. Somente em 1891 a constituição previu a forma federativa, tendo assumido feições centralizadora e descentralizadora sucessivas vezes diante dos movimentos econômicos regionais, revoltas internas e o desenvolvimento de sua democracia.

É evidente que, para a divisão de estruturas e funções, tal como para o exercício de poder dentro de um modelo federativo, é preciso uma repartição clara e objetiva de competências.

O Brasil adotou o federalismo cooperativo⁵⁸, prevendo competências comuns e concorrentes, diante da matéria, tudo no sentido de possibilitar aos entes federativos encontrar resposta a problemas comuns, eis que resultantes de uma responsabilidade política comum de todos aqueles, pois sobre todos eles recai o custo político destas decisões.

Dessa forma, os Estados, Municípios, o Distrito Federal e a União, sem hierarquia, exercem, dentro de suas autonomias, o poder, sendo excepcionalíssimas as hipóteses de intervenção, cabendo ainda ao Poder Judiciário a atribuição de dirimir eventuais conflitos no exercício de tais competências.

Sobre essa interação entre os entes federativos, com divisão de competências, valiosa a doutrina de Paulo Bonavides⁵⁹:

“No Estado federal, deparam-se-nos vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte

⁵⁸ A forma de separação de competências dentro do federalismo é o critério determinante para sua categorização. Nos casos em que são definidos de forma rígida e separada a competência da União em face dos Estados, tem-se usualmente a concepção de federalismo dual, enquanto no federalismo cooperativo, há competências comuns e concorrentes entre aqueles entes, como adotado pelo Brasil, em especial nos artigos 22 e 23 da Carta.

⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 207-208.

sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência. Movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for assinalada para efeito da auto-organização. Como dispõem dessa capacidade de auto-organização, que implica o poder de fundar uma ordem constitucional própria, os Estados-membros, atuando aí fora de toda a submissão a um poder superior e podendo no quadro das relações federativas exigirem do Estado Federal o cumprimento de determinadas obrigações, se convertem em organizações políticas incontestavelmente de caráter estatal”.

Quanto à repartição fiscal de competências, objeto de inúmeras críticas, cabem mais específicas ponderações.

b) Federalismo Fiscal

O federalismo fiscal constitui-se na discriminação estruturada das finanças públicas de maneira a demarcar as respectivas esferas impositivas dos entes políticos, no intuito de assegurar-lhes autonomia econômica⁶⁰. Assim sendo, inexistindo autonomia financeira e orçamentária aos entes da Federação brasileira, esvaziar-se-ia a autonomia política inerente à forma de Estado eleita pela CF de 1988.⁶¹

Cada ente político, portanto, deve ostentar meios legislativos de criação de fontes intangíveis pelos demais, evitando colisão de interesses intransponíveis ou “conflitos de competência”, através da repartição de competências tributárias que, em última análise, corresponde a uma discriminação de rendas tributárias⁶².

⁶⁰ NOEL DE OLIVEIRA BASTOS. **Considerações Sobre Desvio De Finalidade No Direito Constitucional Tributário: Do Estruturalismo Ao Teleologismo Do Direito Tributário Brasileiro**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós- graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional. UFRN. 2012. p. 84

⁶¹ ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005, p. 46. Nesse sentido, “Em verdade, o sistema federativo brasileiro, para manter-se harmônico, precisava conter uma divisão rígida de competências tributárias, sob pena não poder garantir a efetiva autonomia dos entes que o constituem”.

⁶² ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro**. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n.70, setembro- outubro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 20. A propósito, “Ressalte-se que a discriminação de rendas com tributos é um dos indicadores do modelo federalista proposto a um Estado, e também método de constatação dos graus de autonomia dos entes que a formam”.

Essa repartição assume um caráter de extrema importância em face do fenômeno da globalização, que altera a organização do espaço social, econômico e político, apresentando situações de difícil caracterização para fins tributários, e da frequente busca pela redução de desigualdades regionais, afetada diretamente pela arrecadação tributária e sua repartição entre os entes federativos⁶³.

Nesse aspecto, o Brasil distribui de forma rígida as competências tributárias, por ser a solução para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessários à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo⁶⁴.

Por competência tributária, leia-se o conceito de Roque Carraza, para quem esta é a aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. “Como corolário disto, temos que exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos⁶⁵”.

⁶³ Sobre a importância da função tributária para o desenvolvimento: “Seria inocência ignorar a importância do Direito Tributário no atual momento, em que o papel do Estado perante a sociedade capitalista se redefine. Não se trata apenas de prestar auxílio a algumas empresas, diretamente através de compra de ações ou outros tipos de subvenções. A tributação adequada é essencial para a manutenção de um mercado econômico equilibrado, seja para manter a sustentabilidade da realização de atividades econômicas, seja para não sobrecarregar sobremaneira contribuintes pessoas físicas, com tributação regressiva, seja ainda para garantir a clareza do diálogo democrático e assim possibilitar o planejamento de atividades. Até porque é este mesmo mercado que sustenta a própria atuação estatal, com a entrega das chamadas receitas derivadas”. (RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. **Algumas questões relacionadas à tributação no Estado Contemporâneo: Arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações.**, In: Elali, André; Machado Segundo, Hugo de Brito; Trennepohl, Terence (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 157.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In : SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p.82.

⁶⁵ CARRAZA, Roque. **ICMS**. 8 Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 24.

Sem instituir tributo algum, a Constituição de 1988 outorgou as seus entes federativos a competência para fazê-lo⁶⁶. Tal competência é indelegável e seu exercício é facultativo, muito embora, depois que instaurado, passa a ser obrigatório.

Hoje, o Brasil contempla uma competência comum para a instituição de taxas e determinadas contribuições, e específica para impostos e outros tributos, como o empréstimo compulsório, que é exclusivo da União.

Assim, a título de impostos, a esta cabe a instituição de I.I., I.O.F., I.E., I.P.I, I.R. e I.T.R., I.E.G., I.G.F. e impostos residuais, aos Estados, I.C.M.S., I.P.V.A. e I.T.C.D., aos municípios, I.P.T.U., I.S.S. e I.T.B.I., e ao Distrito Federal⁶⁷, cumulativamente, os de competência estadual e municipal.

O objeto das críticas doutrinárias ao Federalismo Fiscal tem sido dividido em vários aspectos, quais não serão aprofundados para não se fugir do tema, mas brevemente mencionados, dada sua real importância:

i) Os pequenos municípios, multiplicados e pulverizados ao redor do país, cuja arrecadação originária é pífia, têm se tornado cada vez mais reféns dos repasses da União e dos Estados, ficando, pois, à sua mercê. A Confederação Nacional de Municípios (CNM) constatou em 2012 que 1.367 Municípios brasileiros não têm

⁶⁶ Sobre a tributação na constituinte, vide: FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

⁶⁷ “No Brasil discute-se quanto à natureza da competência tributária no que tange ao Distrito Federal, pois, segundo dizem alguns, esta entidade não possui Legislativo próprio, uma vez que o artigo 17, parágrafo primeiro, da CF prevê como órgão legislativo do Distrito Federal, em matéria tributária, o Senado Federal, ou seja, um órgão integrante do Poder Legislativo Federal. Com base nessa disposição, divide-se a doutrina, que de uma parte defende a colocação de que o Distrito Federal não possui competência tributária, pois, a existência desta implica na existência de órgão legislativo próprio da pessoa pública. Por outro lado, outra parte da doutrina entende que esta circunstância não descaracteriza a existência de competência tributária própria do distrito federal, pois aqui, o Senado funcionaria como órgão legislativo próprio do DF. Tratar-se-ia de função atípica do Senado da República.” (BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina. 1976. P. 182)

qualquer tipo de arrecadação⁶⁸, sendo completamente dependentes das verbas oriundas da União e dos Estados.

ii) O I.C.M.S., em sua natureza complexa, tem sido o grande vilão da Guerra Fiscal e acentuação de desigualdades regionais, favorecendo as regiões economicamente mais fortes em detrimento das demais. Isso, sem falar da insustentável necessidade de unanimidade nas decisões do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) para concessão de incentivos fiscais, que dá a apenas um Estado o poder irrefutável de vetar a implantação de um benefício fiscal por outro, em condições e sob necessidades usualmente discrepantes.

iii) a União, valendo-se de sua competência para instituir de contribuições, tem se utilizado desta como forma de fugir dos repasses obrigatórios aos Estados e Municípios, desvirtuando-a como verdadeiros impostos e dificultando a distribuição de riquezas de forma coerente e objetiva. A título de exemplificação, a CIDE Combustíveis – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados, Gás Natural e seus Derivados e Álcool Combustível – possui como uma de seus critérios materiais a comercialização de produtos, e, na sua base de cálculo, a quantidade comercializada, ou seja, circunstâncias jurídicas nitidamente vinculadas a impostos.

iv) Desde a Lei de Responsabilidade Fiscal e alterações, apenas a Lei da Transparência Pública (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011) adveio na tentativa de imperiosa de moralizar, dar transparência e publicidade ao gasto público, que deveria ser objeto de mais atenção por parte do Estado em geral. É de se ressaltar que, em que pese a criação de um Programa exclusivo para facilitar a implantação da

⁶⁸ Disponível em:

http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20463:falta-de-recursos-e-dependencia-em-repasses-da-uniao-afeta-a-saude-em-municipios-de-baixa-renda-&catid=27:saude&Itemid=116. Acesso em 11 de julho de 2013.

lei de informação (Brasil Transparente) e a existência de punições por descumprimento, de acordo com a Controladoria Geral da União, até julho deste ano, das 253 cidades do país com população superior a cem mil habitantes, apenas 8% fizeram a regulamentação, e só dez das 27 capitais obedecem à lei: Belém, Belo Horizonte, Brasília, Campo Grande, Florianópolis, Manaus, Rio Branco, Rio de Janeiro, São Paulo e Vitória⁶⁹.

As críticas sugerem, pois, uma reforma tributária que já vem sendo apontada como necessária há muitos anos, eis que o federalismo fiscal brasileiro está sendo responsável pela deformação da própria Federação, inflando os já grandes Estados, levando os menores à inanição e tornando a União a controladora das autonomias dos pequenos municípios e Estados.

Tais nuances do federalismo fiscal, que deveriam ser pauta obrigatória nas casas legislativas, em especial a tão urgente reforma, ficaram muitos anos no anonimato, ressurgindo recentemente com a discussão sobre a unificação das alíquotas de ICMS.

Prefeitos e Governadores, em instituições representativas, têm se manifestado com duras críticas à situação que estão passando, clamando pela reforma tributária que os favoreça enquanto entes federativos que precisam de autonomia, para então se auto organizarem.

A imunidade recíproca, que se revela maior do que os assuntos relativos à instituição de impostos, eis que anterior, não padece em face de tais consequências, mas, pelo contrário, é o que possibilita uma estabilidade essencial para a manutenção do pacto federativo, como se passa a expor.

⁶⁹ Disponível em <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Noticias/2013/noticia07713.asp>, acesso em 20/06/2013.

c) Efeitos da imunidade recíproca sobre a forma federativa

Um dos mecanismos da técnica lógico-dedutiva para se atestar a validade, eficácia ou alcance de determinadas hipóteses está em imaginar as consequências de sua negativa. Por exemplo, para se verificar se é o vento quem move as hélices do cata-vento, deve-se colocá-lo em um ambiente sem vento, e perceber se ele entraria em movimento. Ao atestar que não, a conclusão corroboraria à hipótese proposta.

No presente caso, a imunidade recíproca parte da premissa de proteção ao pacto federativo, desde *Maryland v. Mc Culloch*. Assim, para atestar sua validade, é de se imaginar como seria afetado o pacto federativo caso a imunidade recíproca não existisse.

A princípio, imagina-se que a União tributaria, pelo Imposto sobre a Renda, a receita dos Estados e Municípios, colocando-os em posição de subordinação imediata, já que criando limites à receita de cada um deles. Nesse sentido, poderia em um aumento de alíquota fulminar a autonomia financeira de determinado estado ou município.

Por outro lado, determinado estado, ao tributar a propriedade de veículos da União ou de algum dos seus municípios, acabaria, pois, por estabelecer um limite à propriedade e à liberdade de sua fruição e, ainda, uma subordinação financeira para com os municípios do seu território.

E finalmente, não é outra a consequência da cobrança de imposto sobre a propriedade de imóveis da União e dos estados, por parte dos municípios, senão a de limitação à soberania, propriedade e autonomia financeira.

Assim, vê-se que se instalaria o caos: não seria possível se conceber i) a autonomia financeira dos entes entre si, já que subordinados à tributação instituída por

outros, ii) o direito destes à propriedade, que estaria também subordinada ao pagamento de impostos ou iii) a harmonia necessária para a indissolubilidade proposta no artigo 1º da Carta Magna, diante de tanto conflito de interesses.

Veja-se que nem se adentrou na tributação dos serviços públicos prestados pela administração direta e atividades governamentais, das operações financeiras dos entes federativos, ou mesmo da circulação de mercadorias entre si.

A conclusão, *prima facie*, é de que a histórica frase do Juiz Marshall, de que o poder de tributar envolve o poder de destruir tem aplicabilidade real e incontestada, seja à realidade americana, ou brasileira, ou de qualquer outro lugar, já que implica em afetações sobre os mais diversos direitos e liberdades.

Logo, além de ser uma premente necessidade para a estabilidade do pacto federativo, a imunidade recíproca poderia se concretizar como um dos seus requisitos primordiais, já que não há como se conceber a harmonia entre União, estados e municípios sem que nem mesmo o direito de propriedade destes (base para autonomia, auto-organização e independência orçamentária) tenha liberdade para fruição.

É de se acrescentar ainda que a imunidade recíproca, ao afastar o próprio exercício da competência tributária e ter seu locus na Carta, supera as comuns discussões a respeito de isenções, alíquotas zero, incentivos ou remissões tributárias. As discussões não ocorrem porque não há que se falar nem em instituição do tributo, nem sua desoneração ou tampouco de hipótese de incidência, quais não prescindem do exercício de competência tributária para subsistir.

Neste aspecto, a repartição de competências, uma das concepções do modelo federativo, é substituída por uma incompetência genérica igualmente dissociada entre

os entes federativos, que são vedados à instituição de impostos (em geral), confirmando com mais vigor a capacidade conformativa da imunidade tributária para o formato federativo.

Por todo o exposto, exsurge a conclusão irremediável de que a imunidade recíproca se revela instrumento imprescindível à solidez do pacto federativo, já que sem ela é difícil, ou impossível, conceber a coexistência de entes políticos autônomos, com uma organização pré-definida, sem subordinação entre si, sem crises de competências ou sem intervenções financeiras ou administrativas.

2.3.2. Da ausência de capacidade contributiva

Conforme já mencionado anteriormente, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, uma das pilstras para construção da norma imunizante é a ausência de capacidade contributiva das pessoas utentes da benesse.

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água⁷⁰.

Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. –18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. P. 148.

Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”⁷¹,

O princípio da capacidade contributiva está expresso no artigo 145, § 1º, da Constituição, onde se prevê que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Desta maneira, não há que se admitir a tributação se a fonte sobre a qual esta incidiria não permite excedentes caracterizados como tributáveis, assim denominados aqueles que poderiam ser extraídos sem colocar em risco a subsistência ou liberdade de determinada pessoa.

Aprofunde-se.

Observando-se in loco a imunidade recíproca, nos dizeres de Schoueri, não parece desarrazoada a afirmação de que as pessoas jurídicas de Direito Público não têm capacidade contributiva. Tudo o que arrecadam já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público⁷².

Não é inteligível a concepção de que determinado ente federativo teria que retirar de sua receita, seus bens ou patrimônio um percentual para destinar a outro

⁷¹ Intributabilidade das correções monetárias — capacidade contributiva, in *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*, p. 142. Eduardo D. Botallo faz reflexões sobre as dificuldades que a doutrina enfrenta para definir o perfil e o conteúdo desse princípio (BOTALLO, Eduardo D. **Capacidade contributiva**, RDT, n. 47, p. 234 e s.) *apud* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. –18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. P. 148.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. P. 523.

ente federativo, cujas obrigações para com a população são todas no mesmo sentido, de garantir o bem comum.

É evidente que, diante da afetação das receitas públicas a gastos voltados unicamente para o alcance do interesse público, admitir que determinado ente federativo o faça em detrimento de outro é desacreditar a isonomia e ausência de hierarquia entre eles.

Fora isso, com a distribuição de competências e atribuições feita pela Constituição, por exemplo, do provimento do ensino fundamental gratuito pelos municípios e médio pelos Estados (artigo 211 e parágrafos da CF), vê-se que ambos têm deveres prestacionais perante sua população, quais dependem de renda e de independência para usá-la.

Com relação aos gastos diretos da administração, implantação de políticas públicas e oferta de serviços e atividades sociais, por meio do Poder Executivo, não se denotam dificuldades de verificação da ausência de capacidade contributiva.

Tratam-se de serviços e bens afeitos ao Regime de Direito Público *strictu sensu*, ou seja, alheios ao domínio econômico, livre iniciativa e livre concorrência, sem as particularidades do Mercado e sem interesses lucrativos.

Certamente, e aqui se sugere uma abordagem em apartado, torna-se mais nebulosa a concepção de ausência de capacidade para contribuir quando se analisam entes da administração indireta, que, diferentemente das Pessoas Políticas, desenvolvem atividades muitas vezes insertas no campo privado, o que sugeriria sim uma aptidão para pagar impostos.

2.3.3. Das autarquias, fundações e empresas estatais, um parêntese necessário.

Para dar azo ao seu dever de prestação, de realização dos direitos fundamentais de seus cidadãos, o Estado normalmente se utiliza de duas estruturas administrativas: a desconcentração (distribuição de competências dentro de uma mesma pessoa jurídica – administração direta) e a descentralização (transferência de competências de uma pessoa jurídica para outra pessoa jurídica – administração indireta).

Como já acentuado, a Constituição outorga o direito à fruição da imunidade tributária também a entidades da administração indireta, mais precisamente, autarquias e fundações, desde que cumpram basicamente dois requisitos, incipientes para os casos da administração direta, mas que comportam importância imensurável quando da análise de pessoas da administração indireta: i) a afetação patrimonial às finalidades essenciais e ii) inserção em campo do domínio econômico desafeto ao regime de livre concorrência.

Muito embora se leia do dispositivo constitucional a abertura unicamente para autarquias e fundações, e não exsurja, em um segundo plano, eventual interpretação ampliativa das palavras utilizadas, é corrente na Doutrina e Jurisprudência a abertura da imunidade recíproca para empresas públicas delegatárias de serviço público⁷³ ou poder de polícia⁷⁴.

⁷³ O STF foi assemelhando as estatais a autarquias pelo afastamento do domínio econômico a partir de 1991, tendo como diversos precedentes nesse sentido: ADI 83 (RTJ 136/965), ADI 1552, RE 100433 (RTJ 113/789), RE 172816 (RTJ 153/337), RE 204653, RE 220906, RE 220907, RE 225011, cumulando no RE 230072, que o fez para fins tributários de imunidade.

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.p. 699.

Tal iniciativa hermenêutica parte do pressuposto de que enquanto atuem como se pessoas políticas fossem, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não podem ter embaraçada ou anulada sua ação pública, por meio de impostos⁷⁵.

Trata-se da concepção tradicional dos serviços públicos, exposta pelo seu ícone doutrinário, Celso Antônio Bandeira de Mello:

“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 lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo⁷⁶”.

A adaptação deste conceito tradicional para o campo tributário, enquanto ciência de sobreposição (artigo 109 e 110, CTN), pode ser observada na lavra de Humberto Ávila, que sugere para tanto o preenchimento de três requisitos: a) tratar-se de um serviço com caráter de serviço público e não privado; b) a entidade que presta o serviço é um poder público em virtude de lei, independente da sua forma jurídica; c) o ente público que preste o serviço não persiga finalidade econômica⁷⁷.

Em outras palavras, sugere o referido Autor que deve se estender às empresas públicas o direito à imunidade nos casos em que se instrumentalizem como uma longa manus do Estado, com a mesma ausência de finalidade lucrativa, a mesma afetação das receitas para suas finalidade, e a mesma inserção no campo do Direito Público strictu sensu.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 41.

⁷⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P. 612.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. P. 214-215.

Essa é a posição majoritária da Doutrina e Jurisprudência, cujos excertos do STF têm oferecido um caráter cada vez mais ampliativo da imunidade tributária.

Infelizmente, as mudanças no cenário econômico e nos usuais limites do campo de direito público e privado não vêm sendo acompanhadas pela Doutrina administrativista em geral.

Essa é a observação de Vitor Rhein Schirato na sua obra “Livre iniciativa nos serviços públicos”, cujas ponderações, ao sugerir uma nova concepção para o serviço público, implicam em uma releitura completa da imunidade tributária fruída por pessoas da administração indireta, em especial as empresas públicas.

Nos termos deste Autor, acompanhado de nomes de relevo, não é por que uma atividade é um serviço público, que ela estará em uma bolha regida pelo chamado regime jurídico de direito público e blindada a tudo o que ocorre no chamado regime jurídico de direito privado. Essa apartação de regimes jurídicos de forma estanque e incomunicável é uma criação doutrinária, que nunca encontrou total ressonância na vida prática, muito menos nos dias atuais, em que a tendência cada vez maior é a colocação da dicotomia público/privado em xeque⁷⁸.

Como se buscará demonstrar nas próximas linhas, de fato não se denota implícito aos serviços públicos o afastamento peremptório e irremediável da aplicação de princípios como a livre iniciativa e livre concorrência, ou em outras palavras, nem sempre a prestação de serviços públicos se apresenta como a referida longa manus do Estado, sem interesse lucrativo ou sob os ditames do direito privado.

⁷⁸ SCHIRATO, Vitor Rhein. Livre Iniciativa dos Serviços Públicos. Belo Horizonte: Fórum, 2012. P. 324.

Assim, entra também em xeque a usual concepção ampliada e aberta da imunidade tributária, cujas concepções ainda partem do exclusivismo estatal para prestação de serviços públicos.

3. DOS SERVIÇOS PÚBLICOS

Como sobredito, a Constituição estende a imunidade tributária à Administração Indireta nas suas autarquias e fundações, excluindo, pois, as empresas estatais. Tal iniciativa é ratificada no parágrafo segundo do artigo 173, que veda a extensão de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado às empresas públicas e sociedades de economia mista.

Ou seja, à primeira vista, seria fácil afirmar que empresas estatais não poderiam, por expressa determinação constitucional, fruir da imunidade tributária recíproca.

Acontece que muitas delas, no desempenho de atividades tipicamente instrumentais do estado, acabam por se assimilar de forma muito determinante às autarquias, fazendo jus à fruição da benesse fiscal, por interpretação ampliativa, corroborada sucessivas vezes pelos julgados do Supremo Tribunal Federal.

Outras, muito embora nem tão próximas das autarquias, e até bem inseridas no mercado, com serviços ínsitos à sua finalidade e outros nem tanto, têm recebido aval do Pretório Excelso, que sob pretexto de que imersas em um regime de direito público, haja vista a prestação inequívoca de serviços públicos, estariam fora das atividades econômicas propriamente ditas e, por isso, não se submeteriam à regra do artigo 173, §2º .

E para investigar justamente tal extensão, que tem se revelado bastante ampliativa, conforme já explicado no capítulo anterior, faz-se mister adentrar no que se entende por serviços públicos, e em que implica a prestação destes ao respectivo prestador.

Neste capítulo, portanto, serão debatidos o conceito de serviço público, sua mudança diante das alterações sociais e econômicas, sua relação com a livre iniciativa e livre concorrência para ao final, se sugerir uma nova perspectiva, hábil a permitir uma aferição mais criteriosa da regra imunizante em cada caso concreto.

3.1. SERVIÇOS PÚBLICOS NA SUA NOÇÃO TRADICIONAL.

O termo “serviço público” se apresenta impregnado de vários significados⁷⁹ e leituras.

Inicialmente, ainda na Carta de 1937, o Brasil adotou o termo com proximidade ao serviço de utilidade pública, oriundo da doutrina estadunidense, que se apegava à finalidade pública do serviço e foi, posteriormente, substituído pelo serviço público orgânico, ou seja, aquele desempenhado diretamente pelo Estado ou por terceiro delegado por este.

Essa concepção subjetiva, ou orgânica, se revela fruto da Escola Francesa do Serviço Público, da qual Gaston Jèze é integrante, e vem ao Brasil para inserir de forma bastante peculiar o entendimento de um regime próprio, com prerrogativas especiais, para o serviço público⁸⁰.

⁷⁹ O professor Floriano de Azevedo Marques Neto, diante de tal premissa, expõe várias atividades insertas nesse rótulo: i) serviços públicos como função pública, que são atividades que oferecem determinada comodidade aos particulares, mas não têm o caráter de atividade econômica e, portanto, não podem ter sua prestação transferida a particulares; ii) serviços públicos como atividades econômicas, divididos em quatro subgrupos: a) os serviços públicos que podem ser delegados aos particulares, nos termos do Artigo 175, CF; b) os serviços públicos que têm que ser, ao menos parcialmente, delegados a particulares (Artigo 223 da CF); c) os serviços públicos que podem ser explorados por particulares de forma suplementar (por exemplo, serviços públicos da área da saúde) e d) serviços públicos que podem ser livremente prestados por particulares, juntamente com o Estado, a quem incumbe constitucionalmente prestá-los (por exemplo, serviços de educação). (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 seguintes.

⁸⁰ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Tratado de Direito Administrativo**, v. 2. P. 59 In. SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012 – p. 54.

Tais prerrogativas abrangem, por exemplo, a supremacia do interesse público, autoexecutoriedade, unilateralidade nas alterações contratuais, presunção de legitimidade, dentre outros aspectos que sugerem uma superioridade do prestador (seja o Estado ou seu delegatário).

Para se comprovar tal assertiva, basta reler o conceito exposto no item anterior, de Celso Antônio Bandeira de Mello, que infere a necessidade de observância do serviço público a 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 normativo⁸¹.

Como se denota, este regime tem como objetivo claro assegurar ao Estado ou quem lhe faça as vezes uma posição superior suficiente e necessária para não lhe ser obstaculizada a consecução do fim público, justamente pela prestação dos serviços públicos.

Essa posição superior, não fruída por qualquer pessoa física ou jurídica, mas tão somente pelo prestador do serviço público, ensejaria ainda um afastamento destes serviços do âmbito das atividades econômicas de natureza privada.

Nesse teor, interessante a construção de Carvalho Filho, para quem a noção de atividade econômica constitui um gênero em seu sentido mais abrangente, que significa a utilização de recursos visando à satisfação de necessidades.

Por assim dizer, poder-se-ia, sem dificuldade, considerar que alguns serviços públicos representam atividades econômicas, sendo pois, uma espécie destas, mas não a única logicamente. Assim, dentro da noção de atividade econômica em sentido

⁸¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P. 612.

amplo, ter-se-ia, como espécies, alguns serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito⁸².

No mesmo sentido, com maior delimitação, é a posição de Eros Grau, que defende a existência de atividades econômicas em sentido amplo, enquanto ação destinada a produzir ou fazer circular bens ou serviços que, a despeito de limitados, são objeto de ilimitadas necessidades humanas, que incluiriam os serviços públicos; e outro de atividades econômicas em sentido estrito, do qual os serviços públicos estariam excluídos⁸³.

Ambas as construções, sob referência ao texto constitucional, apresentam a finalidade de separar o conteúdo do artigo 173 e do artigo 175 em diferentes nuances.

De acordo com o primeiro dos preceptivos, ressalvados os casos previstos na 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.

Eis as atividades econômicas em sentido estrito, excepcionais ao Estado e inseridas no campo privado.

Por outro lado, o artigo 175, ao expor que 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, estaria trazendo a noção do serviço público propriamente dito.

⁸² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Lumen Juris, 24ª ed., 2011. P. 471.

⁸³ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 92

Este tipo de serviço seria exclusivo ao Estado, ou seja, não estaria disponível aos particulares em geral, mas tão somente àqueles que, do Estado, receberam por concessão ou permissão, um autorizativo para atuar.

Oriunda da Doutrina, essa teoria separatista dos regimes público e privado chegou ao Supremo Tribunal Federal, que, por várias vezes (com mais rigor na ADPF n. 46/DF, na lavra justamente do então Ministro Relator Eros Roberto Grau) delineou que haveria, nos serviços públicos um regime de exclusividade na prestação, não em regime de monopólio, mas de privilégio, restando pois vedado a particulares, que não aqueles com título habilitador (concessão ou permissão).

Essa é a Doutrina tradicional dos serviços públicos, que sugere, enfim, i) uma exclusividade estatal (enquanto agente ou enquanto permissor/concessor) no oferecimento da atividade, ii) um regime jurídico próprio e autônomo, com supremacia do interesse público sobre o particular e iii) um afastamento do domínio econômico afeito à livre iniciativa e livre concorrência.

3.2. UMA RELEITURA DO SERVIÇO PÚBLICO.

3.2.1. Da natureza do serviço público

A sugestão de reflexão para repensar a doutrina tradicional se inicia no questionamento se haveria, de fato, contraposição dos interesses públicos e privados a ponto de ensejar realmente um regime próprio, uma supremacia de interesses, favorecendo, pois, até com exclusividade, o Estado.

Humberto Ávila⁸⁴, em face de tal questionamento, aduz que não existiria contraposição, já que os interesses públicos são muitas vezes resultantes, ou propriamente uma realização, de interesses privados.

E continua, ao expor que o enunciado da supremacia do interesse público sobre o particular não poderia sequer ser considerado um princípio jurídico, pois não é um axioma, não pode ser autodemonstrável ou óbvio, não é um postulado, por não ter um significado claro a ponto de poder explicar o direito administrativo, e não é uma norma jurídica, por não ter fundamento de validade (previsão no ordenamento), nem tampouco um significado claro que lhe permita ter função normativa e aplicação no ordenamento jurídico⁸⁵.

Daniel Sarmento,⁸⁶ em consonância, alerta que a tal supremacia do interesse público parece ignorar o sistema constitucional brasileiro, que tem como uma de suas principais características a relevância atribuída aos direitos fundamentais. Segundo o Autor, o discurso da supremacia encerraria um grave risco para a tutela de tais direitos, cuja preservação passa a depender de valorações altamente subjetivas feitas pelos aplicadores do direito em cada caso.

Diante de tantas críticas, é usual nos dias de hoje o apontamento de uma verdadeira crise no conceito de serviço público tradicional, e uma mitigação de tal suposta supremacia.

⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”**. In SARMENTO, Daniel (org). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 192-193.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”**. In SARMENTO, Daniel (org). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 178 e seguintes.

⁸⁶ SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional**. In: SARMENTO, Daniel (Org.). Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 89

Essa crise se inicia no momento em que se passa a predicar ao Estado, não uma prerrogativa, um privilégio, ou uma propriedade dos serviços públicos⁸⁷, mas na verdade uma obrigação, uma ferramenta criada para o Estado para a plena realização de direitos fundamentais⁸⁸.

Essa nova noção denotaria, pois, nos dizeres de Schirato, que seria intrínseco à noção de serviço público o conteúdo obrigacional, que impõe ao Estado um dever positivo de fazer algo em favor dos cidadãos (prestar os serviços ou, no mínimo, garantir sua prestação)⁸⁹.

Diante de tal premissa e seus efeitos, a noção de exclusividade prestacional e de afastamento da livre iniciativa e livre concorrência sucumbem, dando espaço para um novo serviço público.

A partir da distinção entre prerrogativa privilegiada na prestação dos serviços públicos para a obrigação em prestar ou garantir sua prestação, o Estado deixa de ser exclusivo no seu mister.

Nos dizeres de Alexandre Santos de Aragão, a nova dogmática dos serviços públicos só pôde ser alcançada em razão da mudança de concepção do interesse público mítico, ligado ao Estado ou à sociedade abstratamente considerada, mas (...),

⁸⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 487.

⁸⁸ Sobre a temática dos direitos fundamentais, valiosa a lição de Artur Cortez Bonifácio, para quem estes têm a natureza jurídica de disposições constitucionais reveladoras de direitos individuais e coletivos deflagrados nas dimensões subjetivas e objetivas, ou seja, em benefício de situações isoladas ou no interesse público. Daí a dupla fundamentação dos direitos fundamentais. Subjetivamente quando se refere à importância que tem para a vida do indivíduo, os seus interesses, a sua personalidade, a liberdade, ideais e direitos. Vislumbramos, por outro lado, fundamentação objetiva ao situá-lo em defesa do interesse público, da vida da comunidade. (BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Direito de Petição - Garantia Constitucional*. São Paulo: Método, 2004, p. 52.)

⁸⁹ SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012p. 328.

um interesse público traduzido como a maior satisfação concreta na vida dos indivíduos⁹⁰.

Nesse sentido, o elemento mais significativo relacionado à noção de serviço público é seu caráter instrumental a essa satisfação, de forma que não seja relevante o número de agentes que atuam nos mercados relevantes de prestação de serviços públicos. O que se considera de real importância é que os direitos fundamentais dos cidadãos sejam realizados⁹¹.

Logo, cai por terra o afastamento do regime concorrencial, exurgindo uma nova formatação, de possibilidade de tal regime, sempre que for o meio mais eficaz de se atingir as finalidades dos serviços públicos e fazer prevalecer os interesses dos respectivos usuários, conforme o resultado de processo de identificação e ponderação dos interesses coletivos subjacentes à prestação de um serviço público.

De acordo com a Constituição, na previsão do artigo 173, é facultado ao Estado intervir no domínio econômico, devendo, nesse caso, se resumir a hipóteses necessárias aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Já no caso do artigo 175, trata-se de obrigatoriedade (incumbência) de exercício de determinadas atividades econômicas, classificadas como serviço público, que consistem em prestação em favor dos cidadãos, no sentido de lhes realizar direitos fundamentais.

Dessa leitura, se apõe que a exploração direta de atividades econômicas, até porque facultativa, é um dos meios para se realizar o relevante interesse coletivo e

⁹⁰ ARAGÃO. **Direito dos serviços públicos**, 2 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 504-505 *Apud* SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 178.

⁹¹ SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 179.

imperativos de segurança nacional, mas não o único (veja-se o fomento ou políticas indutoras), razão pela qual não se pode confundir a exploração de atividades econômicas pelo Estado com a prestação de serviços públicos.

A diferença, conforme aduz Alexandre Santos Aragão, é que os serviços públicos têm por objetivo o atendimento direto de necessidades ou utilidades públicas, não o interesse fiscal ou estratégico do Estado, como ocorre com as atividades econômicas *strictu sensu*⁹².

Se a concepção de Estado exsurge do contrato social de renúncia a determinados direitos e liberdades, outorgando a um ente superior a responsabilidade pela realização do bem comum, os serviços prestados por este não devem ter outra finalidade senão justamente garantir o interesse coletivo, em outras palavras, o alcance dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Logo, seja pelo texto constitucional ou pelas presentes ponderações, verifica-se que os serviços públicos se revelariam obrigações positivas impostas ao Estado pela ordem jurídica com a finalidade de satisfazer direitos fundamentais que exigem do Estado uma atuação positiva e material na ordem econômica para prestar determinado serviço ou, no mínimo, garantir sua prestação⁹³.

Verifica-se, porém, em face da diversificação de serviços públicos de alguma forma afetos ao Estado, em função da crescente complexidade da Sociedade, que não existe uma totalidade normativa que se aplique a todos eles (regime monolítico de direito público aplicável a toda e qualquer espécie de serviço público). O que existe são pontos comuns entre os diferentes serviços públicos, princípios fundamentais que

⁹² ARAGÃO. **Direito dos serviços públicos**, 2 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 504-505 *Apud* SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012P. 179.

⁹³ SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 137.

se aplicariam independentemente do seu modo de exercício, que lhes conferem prerrogativas especiais em relação aos particulares. Isto não impede que os serviços sejam regidos por outras normas e princípios específicos, de acordo com as peculiaridades da atividade⁹⁴.

De acordo com os estudos comunitários a esse respeito, Souvirón Morenilla traz a definição do serviço universal, como “um conjunto mínimo de serviços – de prestações – de uma qualidade determinada, prestados a todos os usuários – independentemente de sua situação geográfica e, à vista das condições nacionais concretas, a um preço acessível e que, baseado nos princípios da universalidade, igualdade e continuidade a fim de permitir o acesso ao mesmo a todos os usuários, constituirá uma obrigação imposta a determinados agentes que poderá lhes ser compensada financeiramente a partir do cálculo dos custos líquidos eventuais correspondentes e de sua divisão entre os próprios agentes do mercado sob o controle das autoridades nacionais de regulação”.

Entende o jurista que “o serviço universal se apresenta como a alternativa atualizada – e objetiva – ao tradicional serviço público. A utilização do qualificativo universal em lugar de público evita a ligação ao poder político, da responsabilidade sobre seu desenvolvimento. A responsabilidade, implicitamente, passa a ser do mercado. Para Morenilla, o traço típico objetivo do serviço público – prestação à coletividade – fica agora bem evidenciado com o qualificativo de universal⁹⁵.

⁹⁴ Dinorá Adelaide Musetti Grotti. **Teoria dos Serviços Públicos e sua Transformação**. In: Direito Administrativo Econômico (Coord. Ari Sunfeld) São Paulo, Malheiros, 2000. P.49.

⁹⁵ José Maria Souvirón Morenilla, **La actividad de la Administración y el Servicio Público**, Franada, Comares, 1998, p. 605 a 619, Apud MUSETTI GROTTI, Dinorá Adelaide. **Teoria dos Serviços Públicos e sua Transformação**. In: Direito Administrativo Econômico (Coord. Ari Sunfeld) São Paulo, Malheiros, 2000. pp. 64 – 65.

No Brasil, ao invés da noção de serviço universal adotada pela União Europeia, a doutrina costuma apontar determinadas características imprescindíveis à identificação da natureza pública do serviço.

No tópico vindouro serão expostas características primordiais para que se permita vislumbrar se determinada prestação se revela um serviço público propriamente dito ou mera atividade econômica, ficando para o presente momento apenas a denotação de que não existe um regime monolítico, como um manto, que cobriria todos os serviços públicos, por mais diversificados que sejam.

Em verdade, como ora se propõe, existem serviços e serviços, cada um com sua identidade e preenchimento de requisitos próprios, pelo que não é possível supor uma regra unânime para todos.

3.2.2. Critérios a serem observados quando da prestação de serviços públicos

O Estado, ao se obrigar à prestação de serviços públicos, por si ou por seus delegatários, deve observar circunstâncias típicas de tais atividades, exurgidas diante de sua importância à realização de direitos fundamentais.

Não é de balde mencionar que, para se garantir aos cidadãos os direitos do artigo 5º, o Estado não pode agir de qualquer maneira, prestar só de vez em quando, ou permitir ineficiências endêmicas.

A doutrina costuma apontar vários deveres ou princípios diretivos circunscritos na esfera dos serviços públicos, que os diferenciam em importância e imprescindibilidade das demais atividades congêneres.

Lous Rolland, nos anos trinta, listou: dependência governamental mais ou menos efetiva do serviço (compreendida pelo tangenciamento total ou parcial pelo Estado), a igualdade dos particulares perante todos os serviços públicos, a

continuidade do seu funcionamento e a adaptação ou modificação em todo o momento de sua organização e de seu funcionamento pela autoridade⁹⁶

Dinorá Adelaide Musetti Grotti aponta regularidade (constância e previsibilidade), generalidade (inscrita na isonomia), obrigatoriedade de prestação, neutralidade, cortesia, gratuidade, legalidade, isonomia, eficiência, transparência, segurança, qualidade, modicidade nas tarifas, pontualidade, responsabilidade, conforto⁹⁷.

Odete Medauar aduz, por exemplo, o funcionamento equitativo⁹⁸, que, também consubstanciado no princípio da isonomia, determina a vedação a tratamentos discriminatórios aos usuários. Tal preceito engloba a própria universalização, que importa em fazer que os serviços possam chegar ao máximo de pessoas possíveis, em condições adequadas, dentro de um território geográfico.

Ainda há o dever de continuidade, que indica a regularidade entre as condições do serviço adequado e sua ausência de interrupções, a possibilidade de mudar o modo de execução, também chamado de alterabilidade, o princípio da modicidade tarifária, que indica que as tarifas cobradas pelos usuários de serviço público deverão ser tão módicas quanto possível.

Todos esses preceitos indicam que os serviços públicos, seja pelo Estado ou por seus delegatários, não podem se dar de qualquer forma. Logo, seja qual for o regime eleito para a prestação, é necessária a observância a todos e cada um deles, sob

⁹⁶ ROLLAND, Lous. **Précis de Droit Administratif**, 4. Ed. Paris, Dalloz, 1932, p. 18 *apud* Antonio Marínez Marín, *El Buen Funcionamiento de los Servicios Públicos*, Madri, Tecnos, 1990, p. 26.

⁹⁷ MUSETTI GROTTI, Dinorá Adelaide. **Teoria dos Serviços Públicos e sua Transformação**. In: *Direito Administrativo Econômico* (Coord. Ari Sundfeld) São Paulo, Malheiros, 2000. P. 48.

⁹⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 4 Ed. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2000, p. 370.

pena de vir o Estado a ser acionado para: i) prestar o serviço e ii) dentro desses preceitos.

Para firmar uma linha de raciocínio, seria possível afirmar que, dentre todas as diferenças e especificidades dos serviços públicos, é de relevante semelhança a presença da continuidade, universalização, equidade, modicidade tarifária e eficiência.

O primeiro apõe a impossibilidade de interrupção arbitrária, o segundo, como já dito, fazer que o serviço chegue ao máximo de pessoas possíveis, em condições adequadas, dentro de um território geográfico, o terceiro é a vedação de discriminação dos usuários, o quarto, a necessidade de garantir, observada a viabilidade econômica ao prestador, a menor tarifa possível, e o último é a necessidade de busca pelos melhores resultados possíveis, diante dos recursos empregados.

Revela-se, pois, deveras difícil, diante do panorama dos serviços públicos prestados no Estado brasileiro, encontrar algum que prescindia das características acima apontadas, sendo estas, talvez, as mais comuns dentre as demais, que variarão de acordo com cada serviço específico.

Diante dessa realidade, seja quem for o prestador, em especial se privado, com sua luta incansável pela redução de custos (e, muitas vezes, da qualidade do serviço), a fiscalização e controle pelo Poder Público devem ser feitas rigorosamente.

A decisão (baseada na livre iniciativa) de se trilhar por serviços públicos deve ter como premissa básica e inafastável o conhecimento da responsabilidade envolvida, já que se lidará com um instrumento de realização de direitos fundamentais.

Em conclusão, a depender da natureza do serviço, serão aplicáveis mediante o exercício de ponderação e o postulado da proporcionalidade, os preceitos acima

elencados, cujo número tem crescido na Doutrina, até pela ampliação da complexidade da vida social, e o resultado será individualizado para cada serviço e não, como talvez pudesse parecer, idêntico a todos.

3.3.3. Ausência de exclusividade na prestação e a diferença de monopólios estatais

Do conceito acima exposto, não se mostra inerente à noção de serviço público a necessidade de obediência a determinado regime jurídico específico e monolítico, ou precípua titularidade estatal na prestação.

Em verdade, do próprio texto constitucional, não está escrita nenhuma palavra sugestiva à exclusividade da prestação pelo Estado ou por seus delegatários, mas tão somente que incumbe ao Estado a prestação.

Lúcia Valle Figueiredo, apesar de considerações mais tradicionalistas, afirma com precisão que conceituar o serviço público (critério orgânico) apenas pelo prestador do serviço será inútil, na medida em que o serviço não deixará de ser público se prestado por pessoa estruturada nos moldes do Direito Privado⁹⁹. Nesse sentido, Odete Medauar agrega que haverá, neste caso, notas de diferenciação ao serviço público, não subsistindo serviços públicos submetidos exclusivamente ao regime privado (aqui, invoca-se a remissão aos princípios diretivos, como as referidas notas de diferenciação).¹⁰⁰

Da mesma forma, o próprio texto constitucional, quando de fato pretendeu instituir exclusividade na prestação, assim o fez expressamente, como na antiga previsão do artigo 21, antes da Emenda nº 08/95.

⁹⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**, 8 Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 80.

¹⁰⁰ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 4 Ed. São Paulo:RT, 2000, p.374.

Naquele artigo se previa a competência exclusiva da União Federal para explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através de rede pública de telecomunicações explorada pela união.

Da mesma forma, ocorria com o parágrafo segundo do artigo 25, antes da Emenda nº 5/95, qual previa caber aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão a empresa estatal, com exclusividade de distribuição, os serviços locais de gás natural.

Novamente se observa a expressão de exclusividade, o que permite concluir que, caso fosse essa a intenção do constituinte para a prestação de serviços públicos, dados os exemplos oriundos do próprio texto originário, tê-lo-ia feito com expressão própria e clara.

Por outro lado, antes de se premeditar às previsões do artigo 177, que esmiúça situações de monopólio em favor da União, não é de balde mencionar que estas não se confundem com os serviços públicos.

Trata-se de assunção pela União de determinadas atividades estratégicas, que, de certa forma, fogem daquela incumbência de prestação em favor dos cidadãos, as quais implicam em realização de direitos fundamentais.

São, em verdade, outorgas constitucionais (e não simplesmente legais), de iniciativa político-econômica (envolvendo, em sua maioria, circunstâncias ligadas à capacidade energética – petróleo), que, a priori e pela própria nomenclatura, afastam a iniciativa privada ipso jure.

Essa interpretação, de certa forma, acaba por refletir em algumas das atividades econômicas do artigo 21, quais poderão ou não ser qualificados como serviços públicos, de acordo com as circunstâncias e segundo a estruturação que vier a se verificar como necessária. Existirá serviço público apenas quando as atividades referidas especificamente na Constituição envolverem a prestação de utilidades destinadas a satisfazer direta e imediatamente o princípio da dignidade da pessoa humana ou quando forem reputadas como instrumentos para a satisfação de fins essenciais eleitos pela República brasileira¹⁰¹.

Para justificar, Marçal Justen Filho¹⁰² expõe que, por exemplo, se o artigo 175 fosse caput do artigo 21, as atividades de radiodifusão sonora e de imagens deveriam ser consideradas serviço público, o que se revela impraticável.

Logo, nem os monopólios acima expostos se enquadram, de regra, nas circunstâncias do serviço público (exclusão integral do artigo 177 e parcial do artigo 21), nem há indicação na Carta de exclusividade na prestação em favor do Estado, o que permitiria a conclusão de que há sim possibilidade de abertura da prestação de serviços públicos ao regime concorrencial, sendo excepcional o serviço público exclusivo.

A esse respeito, é de se lembrar que a livre iniciativa é fundamento da República Brasileira, além de princípio da ordem econômica, situando-se no artigo 170 ao lado do princípio da livre concorrência.

¹⁰¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria geral das concessões de serviço público**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 44.

¹⁰² Por outro lado, para aquele autor, a expressão *autorização*, trazida em vários dos incisos do Artigo 21, seria absolutamente incompatível com a existência de um serviço público, já que se trataria cabível somente para atividade econômica cuja relevância subordina seu desempenho apenas à fiscalização mais ampla e rigorosa pelo Estado, o que não se concorda na presente proposta, já que se trata esta sim de mais uma possibilidade de acompanhamento estatal na prestação de um serviço público. JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria geral das concessões de serviço público**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 48.

Tais princípios conformam o sistema de produção capitalista e apontam como deverão se comportar os agentes econômicos, os quais, submetidos à liberdade de mercado, enfrentarão a disputa com outros agentes e, em algumas situações, com o próprio Estado.

Essa concorrência não somente existe do mercado em geral, óbvio, como também nas atividades econômicas classificadas como serviço público.

Dentro de permissivos administrativos, vê-se por exemplo a concorrência no setor de transporte, com permissionárias de transporte interestadual de passageiros (serviço público federal), concessionária de linha férrea (serviço público federal), eventualmente um permissionário de serviços de táxi (serviço público municipal) e ainda as concessionárias de linhas aéreas (serviço público federal). Nesse caso, além da competição entre as modalidades distintas, no caso destas últimas há a competição entre distintas prestadoras de um mesmo serviço em regime público¹⁰³.

Nesse mesmo sentido, ainda mais precários, veem-se os serviços privados de coleta de lixo, Disk Entulho, de fornecimento de água potável ou de reuso, enfim, vários serviços de caráter público, mas prestados em regime concorrencial propriamente dito.

Diante de tal premissa, em se constatando a possibilidade de concorrência e, ainda, de livre iniciativa, na prestação de serviços públicos, deve ser sempre excepcional o afastamento de tais princípios, mediante um exercício de ponderação, em que outros prevalecerão.

Em relação aos exemplos dados, e em atenção à temática da imunidade, perguntas se fazem bastante pertinentes, como: Diante da presença da concorrência,

¹⁰³ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **A nova regulamentação dos serviços públicos**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo. P. 10-11.

quando o Estado poderá prestar o serviço? Ao prestar, quando estará em posição de igualdade concorrencial? Existe privilégio ao Estado? Quando será possível excluir as delegações a particulares, ou mesmo a presença destes na prestação?

As respostas a essas várias questões não têm como advir de uma fórmula mágica ou uma abstração generalizante.

Dada a amplíssima diferenciação entre os serviços públicos entre si, que inadmite absolutamente um serviço público monolítico, cada caso exigirá que o aplicador da norma se debruce sobre as inúmeras variáveis.

Como será demonstrado, será necessário, até para subsidiar o intérprete, fixar alguns critérios, premissas e previsões consequentialistas, de forma a tentar convergir em um mesmo patamar tanto o viés tributário, como o concorrencial e ainda o administrativo e, assim, poder se alcançar a almejada completude analítica.

3.3.4. A questão da titularidade

Como já visto, não é verificável, da lei ou da constituição o caráter predicado da doutrina, de exclusividade estatal na prestação de serviços públicos.

O primeiro dos efeitos de tal entendimento, seria aquele de ampliação interpretativa direta às estatais, cuja propriedade do Estado (ainda que como acionista majoritário), somada à prestação de serviços públicos, as igualaria às autarquias e fundações (inclusive para fins tributários).

Como já se antecipou, não há como concordar com tal perspectiva.

É bem verdade que o estudo do serviço público em sua natureza (caráter objetivo) é suficiente para demonstrar várias hipóteses dentro da ideia que ora se pretende construir e comprovar.

Entretanto, é necessário realmente elaborar ponderações a respeito do caráter subjetivo do serviço público prestado por determinadas pessoas jurídicas, em especial (ora se atendo ao tema tributário proposto) as empresas públicas e sociedades de economia mista.

Como já visto, elas não foram incluídas pela Constituição para fruir a imunidade tributária, mas pelo Supremo Tribunal Federal e sua ampliativa interpretação, qual diverge a priori do § 2º, artigo 173, CF, ao aduzir que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Ora, usualmente estes tipos de empresa são criados para encamparem atividades semelhantes ao setor privado, ou seja, por persecução pelo lucro, organização financeira e administrativa sob formato empresarial e, no caso das sociedades de economia mista, com a presença de capital privado (embora minoritário no poder de voto) na sua constituição.

As empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, instituída em diferentes formas (Limitada ou Sociedade Anônima, por exemplo), autorizadas por lei, com capital exclusivamente público. Já as sociedades de economia mista, também de direito privado, são autorizadas por lei, mas sob a forma exclusiva de Sociedade Anônima¹⁰⁴, com participação do Poder Público (controlador acionário) e Privado em seu capital.

¹⁰⁴ Subsiste discussão sobre a exclusividade do formato S/A, que só existiria para a administração federal, submetida diretamente ao Decreto lei n. 200/67, sendo livre aos estados e municípios a adoção de outros formatos. A justificativa a favor da exclusividade seria que a lei de S.A. (Lei 6404/76) é nacional e, esta tem um capítulo para sociedade economia mista (Artigo 235 a 240). A justificativa contra se refere à menção, na Lei 6404/76 de sociedades de economia mista já no formato de S/A, sem abordar as demais.

Ambas são usualmente criadas para fugir da instrumentalidade autárquica ou fundacional, privando pela participação no mercado, em pé de igualdade com outras empresas privadas.

Entretanto, em muitas vezes, as atividades prestadas por estas acabam por se distanciar chamado domínio econômico¹⁰⁵, não por inexistir concorrentes em seus serviços, ou porque prestam serviços públicos (o que, conforme já exaurido acima, não implica em exclusividade) mas por ser impossível a prestação símile, dadas as condições que se encontram, por pessoa jurídica que não seja pública, em sentido estrito.

Quando se fala dos serviços prestados de forma instrumental pelo Estado, quais são inábeis à abertura à iniciativa privada, e não permitem sequer aferição de capacidade econômica, como as atividades próprias do Poder Legislativo, Judiciário, ou do Poder Executivo, fica realmente fácil distinguir a fundamentalidade ou não da imunidade recíproca.

Estas se tratam daquelas atividades de caráter estritamente governamental elucidadas pela Suprema Corte Americana, que, assim como o Supremo Tribunal Federal, as denota como alheias ao domínio econômico.

Só que não é dessas que emerge o debate, mas daquelas que se inserem sim no domínio econômico, revelam capacidade econômica propriamente dita, com atenção aos movimentos do mercado, oferta, demanda, enfim, atividades que têm dever de atenção à ordem econômica e seus princípios da livre concorrência e livre iniciativa.

¹⁰⁵Definido por Schoueri como: aquela parcela da atividade econômica em que atuam agentes do setor privado, sujeita a normas e regulação do setor público, com funções de fiscalização, incentivo e planejamento, admitindo-se, excepcionalmente a atuação direta do setor público, desde que garantida a ausência de privilégios (grifos do original). SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense. 2005. P. 43

Veja-se que igualar, diante dessa abertura ao Mercado, uma autarquia e uma empresa estatal é impraticável, pois esta iniciativa trata de hipóteses excepcionais, em que a empresa pública acaba por assumir um caráter monopolístico de serviço público, ou mesmo autárquico, já que finda se configurando como uma longa manus do Estado, ou como prefere o Supremo Tribunal Federal, uma instrumentalidade.

Diz-se excepcional justamente porque, repise-se, não é essa a finalidade geral da empresa estatal, de uma pseudo-autarquia, mas de geradora de lucros e divisas ao Estado, enquanto explorador de atividades afeitas à iniciativa privada, incluindo-se os serviços públicos.

Evidente que, em vários julgados, em que pese estar atido à concepção dicotômica de atividade econômica strictu sensu x serviço público, o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento coerente com a realidade do novo serviço público, em especial quanto atenta para os possíveis efeitos sobre a concorrência, a perseguição por lucro ou o desempenho de atividades em pé de igualdade com outras empresas no mercado.

Nessa deixa, é de se alertar que o Brasil, em sua Carta Magna, traz uma Constituição Econômica, repleta de princípios cujos valores de arrimo visam a uma economia sadia, capaz de receber os agentes de pequena, média e grande capacidade econômica, e permitir uma distribuição de renda afeita aos preceitos constitucionais.

Ela é que se revela afetada quando, por exemplo, uma empresa pública, realizando serviços públicos em condições de igualdade com outras empresas privadas, pratica preços e influencia o mercado de forma mais proativa porque, pelo não pagamento de impostos, se beneficia com um preço mais competitivo.

Seria esse um privilégio odioso, por ferir a constituição e o contexto moral do mercado, cujos princípios básicos privilegiam o crescimento econômico de determinado agente pela sua eficiência, capacidade alocativa de recursos, e não benefícios escusos, setoriais e direcionados, alheios às empresas em geral.

Logo, antes de perfilhar as ponderações finais sobre a fruição da imunidade recíproca por empresas estatais i) porque empresas públicas (titularidade) ou ii) porque prestadoras de determinados serviços públicos (natureza do serviço), e como se propõem critérios para sua aferição, prudente fazer algumas considerações sobre a ordem econômica brasileira, com mais atenção aos princípios da livre concorrência e livre iniciativa, como se passa a fazer.

4. ORDEM ECONÔMICA

A Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu, em seção específica, princípios e parâmetros para uma ordem econômica, pelo que admite a denominação de constituição econômica brasileira¹⁰⁶.

Tal constituição visa ao estabelecimento de um modo de ser da economia, regulando e normatizando fatos econômicos, englobando práticas e políticas públicas a serem implementadas por parte do Estado, que será um agente primordial no alcance do desenvolvimento.

Nesse sentido, expõe André Elali¹⁰⁷, ao aduzir que se deve destacar que o Estado Brasileiro visa ao desenvolvimento econômico, seguindo um movimento de determinar, em sua norma fundamental, o modo de ser da economia, daí porque a utilização da expressão Constituição Econômica, consistente na parte da Constituição que trata do fenômeno econômico. Não se trata, portanto, de um Estado Neutro, pois tal organização social política prestigia o desenvolvimento econômico com o equilíbrio das forças do capital e do trabalho, expressando-se, sobretudo, por meio da força da economia.

Washington Peluso conceitua a ordem econômica a partir da ideia de um conjunto de princípios que, funcionando harmoniosamente, oferecem tanto a concepção de “sistema econômico” quanto a de “regime econômico”. O primeiro

¹⁰⁶ Tal alcunha não é aceita pacificamente, vide BASTOS, Celso Ribeiro. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo, Celso Bastos Editor: 2004 p. 75.

¹⁰⁷ ELALI, ANDRÉ. **Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica**. P. 231. In: Roberto Ferraz (Coordenação). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. Vários autores. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

corresponderia à concepção teórica, ao “modelo econômico”, idealizado ao “tipo ideal”. O segundo já se afirma como traduzindo a realidade da vida econômica.¹⁰⁸

Diante de tal construção, percebe-se que a ordem econômica estabelecida na constituição, ao se dispor enquanto regime jurídico, subsume hipóteses do “dever ser”, prevendo um estado ideal de coisas, um perfeito funcionamento da economia, baseando-se num conceito pré-estabelecido (modelo econômico) pelo constituinte, qual se busca alcançar.

As premissas ali estabelecidas se baseiam em princípios cujo caráter otimizador é semelhante àquele concebido por Robert Alexy para os princípios jurídicos enquanto mandados de otimização, na medida em que determinam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. É esse, aliás, o ponto decisivo de distinção entre regras e princípios, os quais podem ser cumpridos em maior ou menor grau, conforme as possibilidades reais e jurídicas, sendo estas determinadas pelos princípios e regras opostos¹⁰⁹.

Logo, sempre que possível, a economia deverá ser conduzida comissivamente, no sentido de alcançar os objetivos da ordem econômica, por meio da implementação de seus ditames¹¹⁰.

O artigo 170, caput, antecipa, antes de adentrar nos seus princípios basilares, que a ordem econômica será fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com a finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

¹⁰⁸ SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 178.

¹⁰⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Traduzido por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. P. 86

¹¹⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Método, 2003. p. 135.

Nos dizeres de José Luiz Ribeiro Brazuna, com nitidez, o texto constitucional de 1988 instituiu uma ordem jurídica voltada à transformação da sociedade, criando um Estado que não é passivo perante a realidade econômica e social¹¹¹.

Tal afirmação permite elucubrar uma justificativa finalística à ordem econômica: ela existe para garantir a todos uma existência digna, mediante a qual se contempla a função social da propriedade, defesa do consumidor, do meio ambiente e busca do pleno emprego.

Por outro lado, ao estabelecer o regime capitalista, esclarece que serão respeitados os princípios da livre iniciativa, livre concorrência, propriedade privada e, justamente para garantir a ordem, admite a participação do Estado enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, exercendo as funções de fiscalização, incentivo e planejamento (artigo 174). A participação do Estado enquanto agente de exploração direta da economia é excepcional, somente quando necessário à segurança nacional ou ao relevante interesse coletivo (artigo 173).

4.1. LIVRE CONCORRÊNCIA.

Conceito de caráter mais econômico do que jurídico, a livre concorrência expressa seu sentido pelo simples teor das suas palavras: um livre concorrer, concorrer livremente, ou mesmo liberdade para concorrer.

Trata-se de um status libertatis, mais uma das liberdades garantidas pela constituição, dessa vez em relação a comportamentos dentro da perspectiva mercadológica, ao lado da livre iniciativa, liberdade do exercício de trabalhos ou profissões e o livre exercício de atividades econômicas.

¹¹¹ BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – À luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária. Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32.

A primeira consideração acerca deste princípio se refere justamente ao termo liberdade, que agrega bastante valor, e remete a tempos remotos, da liberdade em face dos arbítrios e da ausência de limites do Soberano.

Por assim dizer, configuraria pois um linde à atuação do Estado (Status Negativo, na histórica classificação de Georg Jellinek¹¹²), uma vedação ao agir de qualquer forma, de modo a garantir uma amplitude de ação aos particulares, onde ao Estado não caberia intervir, senão em benefício da própria liberdade, caso tolhida ou violada.

A segunda adentra no alcance e ambientação do instituto, remetendo ao Mercado, atmosfera negocial, das trocas e do intercâmbio de interesses. Esse ambiente, outrora admitido como auto-regulável, não prescinde da existência cumulativa de players, sejam consumidores, investidores, vendedores, intermediários, produtores, distribuidores, prestadores de serviço, etc.

Nesse aspecto, Isabel Vaz¹¹³, expondo a opinião de Ferreira de Souza, afirma ser necessária a coexistência de três identidades para que se verifique a concorrência: 1) Tempo; 2) Objeto; 3) Mercado.

Marcus Elidius¹¹⁴, elucidando tais requisitos, explica que para a existência de concorrência, necessário que esteja ocorrendo o fato na mesma época, uma vez que não há o que se falar de concorrentes em momentos temporais diferentes. O segundo ponto seria a identidade de objeto, que pode ser traduzida como a fungibilidade dos produtos ou serviços entre si, de tal forma que o consumidor ou usuário tenha a

¹¹² MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional** 4. ed. – Gilmar Ferreira Mendes; Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco(Coord.). São Paulo: Saraiva. p. 289;

¹¹³ SOUZA, Isabel Vaz - **Direito econômico da concorrência** - Rio de Janeiro - Ed. Forense-1993-p. 24-25.

¹¹⁴ ALMEIDA, Marcus Elidius Michelli de. **Abuso do Direito e Concorrência Desleal**. São Paulo : Quartier Latin, 2004. P. 114 e seguintes.

faculdade, sem prejuízos, de escolher entre um e outro.

A respeito de tal fungibilidade, se impõe a concepção de concorrência direta, que surge quando há real identidade entre os objetos concorrenciais, ou concorrência indireta, que abrange a situação na qual os bens não sejam necessariamente idênticos, mas podem ser substituídos por outros semelhantes.

A terceira relação para caracterizar a concorrência, diz respeito à identidade de mercado, que vem substituindo a ideia de identidade territorial, por ser mais abrangente e, principalmente, por espelhar mais a realidade dos dias atuais (especialmente com o advento das simples e acessíveis relações via internet¹¹⁵).

Diante de tais requisitos, uma premissa é fundamental, a da própria existência dos fornecedores de bens ou serviços, em outras palavras, é preciso que haja – por óbvio - os concorrentes (e em uma economia perfeita, o máximo possível), para que se promova a disputa mercadológica!

Aqui, uma pausa merece ser dada para aprofundar um pressuposto fundamental da existência ou desenvolvimento da livre concorrência: para que haja muitos players, as portas ao mercado devem lhes estar abertas, a livre iniciativa deve imperar.

¹¹⁵ “A divisão da linha da história da humanidade em idades (idade antiga, idade média, idade moderna e idade contemporânea) decerto terá que ser alterada, com o acréscimo de uma nova faixa, correspondente à inserção da Internet nas relações sociais e institucionais das pessoas, notadamente com o boom dessa via de comunicação, operada nos últimos cinco anos do século vinte. Conceitos e condutas foram revistos, valores foram totalmente reformulados, numa autêntica revisão radical em costumes e práticas, inclusive no campo dos negócios”. (LIRA DE CARVALHO, Ivan. **A tributação das operações realizadas por meio eletrônico**. Revista de informação legislativa, v. 40, n. 160, p. 179-189, out./dez. de 2003. Brasília: Senado Federal. 2003, p. 179.

4.2. LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA: UMA ANÁLISE CONJUNTA E INSEPARÁVEL

A livre iniciativa é, pela constituição federal, mais que um princípio da ordem econômica, mas seu fundamento, dentro do telus dignidade da pessoa humana, e também fundamento da República (artigo 1º, IV).

É a representação da entrada no mercado, da liberdade para empreender, para organizar mecanismos econômicos e desenvolver atividades de produção, circulação e distribuição de riquezas, de exercer uma profissão, assumir um trabalho, enfim, uma livre iniciativa econômica.

Do ponto de vista prático, como aduz Brazuna (Poder Econômico, p. 134), é em sua faceta de liberdade de iniciativa empresarial que o princípio da livre iniciativa assume maior relevância jurídica. É que através desse princípio, continua o autor, garante-se não só 1) a liberdade de acesso ao mercado, mas também 2) a liberdade de permanência no mercado.

Sob o primeiro aspecto, a liberdade de iniciativa econômica é liberdade de indústria e comércio – ou seja, não ingerência do estado no domínio econômico – e denota uma liberdade pública.¹¹⁶

Sobre o segundo aspecto, dessa manutenção no mercado, é que se encontra o nexo, o liame necessário entre a livre iniciativa e a livre concorrência, eis que para se manterem no mesmo ambiente, a convivência dos players não pode sofrer investidas inidôneas a ponto de torná-la impossível, seja deles entre si (concorrência desleal), seja por terceiros, o que incluiria o próprio Estado.

¹¹⁶ EROS ROBERTO GRAU. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 226 e 227.

Aqui resta a conciliação dos princípios¹¹⁷, tendo a livre iniciativa o condão de formação do ambiente mercadológico, por suas firmas, empregados ou autônomos, e a livre concorrência a possibilidade, baseada também em um estado ideal de coisas, de poderem os agentes competir em pé de igualdade, sem afrontas em desfavor de um ou outro.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado Segundo¹¹⁸ expõe que, por livre iniciativa entende-se a liberdade, conferida a todos, de exercer uma atividade econômica, vale dizer, de produzir e disponibilizar a terceiros os recursos materiais necessários ao bem-estar (através da prestação de serviços, da fabricação e da comercialização de bens, etc.). Já a livre concorrência significa a garantia de que tais atividades econômicas serão exercidas de modo que as habilidades de cada um determinem os seus êxito ou o seu insucesso, não podendo o Estado, em princípio, favorecer ou desfavorecer artificialmente este ou aquele agente econômico.

Ainda segundo o autor cearense, em outras palavras, o direito à livre concorrência é assegurado por uma norma, com estrutura de mandamento de otimização, segundo a qual o Estado deve garantir a todos, na medida do que for factual e juridicamente possível, o livre exercício de atividade econômica, sem criar ou permitir interferências indevidas que prejudiquem a livre competição dos cidadãos.

¹¹⁷ “A livre concorrência é um dos alicerces da estrutura liberal da economia e tem muito que ver com a livre iniciativa. É dizer, só pode existir a livre concorrência onde há livre iniciativa. [...] Assim, a livre concorrência é algo que se agrega à livre iniciativa, e que consiste na situação em que se encontram os diversos agentes produtores de estarem dispostos à concorrência de seus rivais”. BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2004, p. 144.

¹¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributação e Livre Concorrência**. P. 402. In: Roberto Ferraz (Coordenação). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. Vários autores. São Paulo: Quartier Latin, 2010)

A livre concorrência, nesse sentido, assume caráter instrumental¹¹⁹, de possibilitar uma ausência de interferências externas o suficiente para que a fixação dos preços dos bens e serviços não deva resultar de atos da autoridade, mas sim dos livre jogo das forças em disputa no mercado.

Essa instrumentalidade pode ser vista objetivamente de duas formas distintas: a livre concorrência em busca da eficiência de mercado, ou em busca do alcance de direitos fundamentais, pela prestação de serviços públicos.

A primeira, é da concorrência enquanto instrumento de alcance da própria ordem econômica. Ela servirá para possibilitar, por permitir a presença maior de agentes, o pleno emprego, a livre iniciativa, defesa do consumidor e demais incisos do artigo 170 da Carta.

Como se falou nas linhas anteriores, não se trata somente de um fim em si mesmo (embora até o seja, haja vista a importância da própria livre concorrência), mas o mérito deste princípio não se sustenta per se, ele aponta para uma direção: o sistema (modelo) econômico sugerido pela Carta.

Essa posição, da livre concorrência enquanto “instrumento de desenvolvimento econômico” é adotada por diversos autores, que expõem a essencialidade deste princípio para a sustentação da economia.

Veja-se, por exemplo, Celso Ribeiro Bastos¹²⁰ ao explicar que a livre concorrência é indispensável para o funcionamento do sistema capitalista. Ela consiste essencialmente na existência de diversos produtores ou prestadores de

¹¹⁹ Paula Forgioni acentua: o texto da constituição de 1988 não deixa dúvidas quanto ao fato da concorrência ser, entre nós, um meio, um instrumento para alcance de outro bem maior, qual seja, ‘assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça fiscal’.”(FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**, 3 Ed. São Paulo: RT, 2008. p. 190, 191)

¹²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, vol. 7, São Paulo, Saraiva: 1990, p. 25.

serviços. É pela livre concorrência que se melhoram as condições de competitividade das empresas, forçando-as a um constante aprimoramento dos seus métodos tecnológicos, dos seus custos, enfim, da procura constante de criação de condições mais favoráveis ao consumidor. Traduz-se portanto numa das vigas mestras do êxito da economia de mercado. O contrário da livre concorrência significa o monopólio e o oligopólio, ambas situações privilegiadoras do produtor, incompatíveis com o regime de livre concorrência.

Sem alterar o seu perfil instrumental, ela poderá exsurgir ainda para uma área precedente à ordem econômica: o alcance utilitarista do fim social e interesse público, pela garantia da dignidade da pessoa humana, por meio da prestação de serviços públicos.

Trata-se da livre concorrência enquanto “instrumento de desenvolvimento social”.

Como aduz Tércio Sampaio¹²¹, ao pressupor a "concorrência-instrumento" para se "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social", eis que se mostra indispensável a existência de legislação apta a evitar "a ocorrência de práticas desvirtuadoras da livre concorrência" que ferem "o direito subjetivo daqueles que, ao lançarem-se no mercado, o fazem sob o manto certo da proteção dos princípios da Constituição referente ao livre mercado".

Essa concorrência, de um ângulo social, deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada, seja no sentido distributivo, seja na parcela de alcance dos serviços públicos.

¹²¹ "A economia e o controle do Estado", parecer publicado no jornal "O Estado de S. Paulo", p. 50, em 04.06.1989, apud Eros Roberto Grau, **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000, p. 232

É que há muito se descobriu que o Estado, sozinho, é incipiente para garantir a toda sociedade os requisitos para configuração de uma vida digna, no seu sentido constitucional.

Saúde, Educação, Lazer, Segurança, Energia Elétrica, Saneamento Básico, dentre outros pressupostos da dignidade, e, reflexos diretos dos direitos fundamentais, muito raramente são garantidos pelo Estado enquanto agente único e exclusivo.

Nesse caso, tendo em vista que a prestação de serviços públicos se trata na verdade de incumbência do Estado, este terá que conviver com outros agentes econômicos, seja porque às vezes se comportará como prestador direto, como delegatário, ou, como se aduz em várias realidades hoje, em um regime misto (ou híbrido), ele participará da prestação junto com vários agentes, todos no mesmo mister: de dar azo ao alcance da dignidade da pessoa humana.

Como já dito antes, é de extrema sensibilidade possibilitar a presença de vários agentes na prestação de serviços públicos quando tal circunstância for de fato vital para garantir a universalidade, especialmente no seu sentido geográfico.

Por exemplo, não há como comparar a disponibilização de energia elétrica ou água potável em uma região metropolitana, e no meio da selva amazônica ou semiárido nordestino, respectivamente.

Em ambos os casos, abrir para produtores independentes, que desenvolvam no local a oferta de uma rede abastecida de energia elétrica, ou o fornecimento de água por carros pipa, seriam talvez umas das poucas saídas para se viabilizar o acesso aos recursos pela população local.

Logo, a concorrência estaria se configurando um fator positivo para alcance da dignidade da pessoa humana, no seu sentido social, de prestação de serviços públicos.

4.3. DOS MONOPÓLIOS NATURAIS. FUGA À REGRA.

Por outro lado, agora para o aspecto fático, nem sempre os serviços suportam o regime concorrencial propriamente dito (semelhante à iniciativa privada), nem admitem a presença de vários agentes.

Essa situação, às vezes circunstanciada como monopólio natural, seja pelo caráter deficitário, ou mesmo pela inviabilidade técnica, é apontada na Lei Geral de Concessões (nº 8.987/95), em seu artigo 16, que preleciona: “A outorga de concessão ou permissão não terá caráter de exclusividade, salvo no caso de inviabilidade técnica ou econômica justificada no ato a que se refere o artigo 5º desta Lei”.

Em tempo, veja-se que o referido artigo, como linha mestra na matéria de concessões, não impõe qualquer restrição imediata à livre concorrência, mas exclusivamente diante de determinadas hipóteses, o que afasta a tradicional concepção de que os serviços públicos seriam exclusivos do Estado.

Bem, a inviabilidade técnica se refere à impossibilidade da presença de mais de um agente econômico na exploração de determinada atividade, uma vez que a maximização de resultados e a plena eficiência alocativa de recursos somente são alcançadas quando a exploração se dá em regime de exclusividade. Isso porque determinadas atividades envolvem custos de investimento (seja de ordem econômica e/ou urbanística¹²²) tão altos que não há como se estabelecer competição nas mesmas¹²³. Trata-se, por exemplo, da necessidade de uso de determinada rede de infraestrutura, que não comporta mais de um prestador, como, por exemplo, uma rede de metrô urbano ou transporte ferroviário.

¹²² ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Editora Forense. P. 221.

¹²³ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense. P. 109.

É bem verdade que os avanços tecnológicos permitiram severas mudanças na concepção de rede de infraestrutura, conquanto se vê hoje a possibilidade de fragmentação da rede ou mesmo da modulação da prestação, contemplando um agente para cada fase ou particularidade do serviço, permitindo, assim, a quebra da exclusividade.

Quanto à viabilidade econômica, vê-se os serviços que se apresentam comumente deficitários ou, que imponham a forte presença de subsídios para que possam ser prestados por terceiros.

Trata-se, nos dizeres de Gaspar Ariño Ortiz¹²⁴, da Modalidade econômica não competitiva, sendo aquela que o mercado, por si só, não daria resposta e a autoridade entende que devem estar cobertas porque constituem um padrão mínimo de serviços a que todos têm direito (aqui poder-se-ia entender os critérios caracterizadores do serviço público, elencados alhures) . Segundo Ariño, neste caso, a concorrência não é possível porque não há oferta. E não há porque o custo de tais prestações jamais cobriria o preço que por elas se poderia pagar, e ninguém estaria interessado em concorrer. Em tais casos, a regulação de novo intervém, impondo a prestação obrigatória a qualquer dos operadores do setor.

Nesses casos, não há o que se falar *prima facie* de dano ou violação à ordem econômica e seus princípios, pois a livre iniciativa e livre concorrência não se revelam hipóteses incidentes à integralidade ao caso concreto, já que, como sobredito, a presença de vários agentes se mostra inviável técnica ou economicamente.

¹²⁴ Sobre el significado actual de la noción de servicio público y su regimen juridico (haciaun Nuevo modelo de regulacion), in Ariño Ortiz J. M. De La Cuétera Martinez e J. L. López Muniz, *El Nuevo Servicio Público*, Madri, Marcial Pons, 1997, p. 27. Apud GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **Teoria dos Serviços Públicos e sua Transformação**. In: Direito Administrativo Econômico (Coord. Ari Sundfeld) São Paulo, Malheiros, 2000. P.63. Em sentido contrário, há quem destaque que seria excessivamente oneroso ao particular ser obrigado a determinada prestação, o que acabaria por ensejar tarifas nada módicas, e pela violação clara ao princípio da liberdade, que veda obrigar alguém a realizar qualquer atividade senão em virtude de Lei.

A bem da verdade, é com ressalvas que essas situações monopólicas se sustentam, conquanto embora não admitam a presença plural de agentes, também não admitem excessos, abuso do poder econômico por parte dos prestadores de serviço público¹²⁵.

Estes, eis que explorando atividades de natureza econômica, sejam nas pessoas de permissionários, Estado ou pela iniciativa privada, estão submetidos às regras do artigo 170 da Carta, tanto é que subsiste nesse sentido previsão específica na lei n. 12.529/11 (Lei de Defesa da Concorrência), que implica dentre os sujeitos ativos nas infrações à ordem econômica as pessoas físicas ou jurídicas de direito público ou privado, bem como a quaisquer associações de entidades ou pessoas, constituídas de fato ou de direito, ainda que temporariamente, com ou sem personalidade jurídica, mesmo que exerçam atividade sob regime de monopólio legal (artigo 31).

Desta regra, por óbvio, não fogem as estatais.

Sejam aquelas que exerçam atividades pró-lucro, atividades de perfil autárquico, monopólico, enfim, que exerçam atividades econômicas, todas se circunscrevem no limite principiológico do Artigo 170, cabendo em cada caso verificar até que ponto poderão gozar de benefícios alheios aos demais agentes, já que a regra é de igualdade de condições competitivas (artigo 173, § 2º, CF).

¹²⁵ Não é, porque são princípios, e, por isso, relativos, que a livre concorrência e a livre iniciativa podem ser afastados: “Não é lícito ao intérprete/aplicador do direito afirmar, simplesmente, que não irá observar o princípio “x” porque o mesmo é “relativo”, e por isso deve ser “ponderado”. É imprescindível que se explique, também: Com o que ponderar? Por que ponderar? Como a ponderação chegou à conclusão adotada? A decisão que não fornecer resposta a essas questões não estará fundamentada e poderá estar usando a “relatividade” do princípio invocado por uma das partes como desculpa para violá-lo”. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. **O caos dos princípios tributários**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. V. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 386-387)

É nessa seara que se insere também o encargo tributário, o qual, incidente sobre praticamente todos os agentes, não pode ser invocado como mecanismo de vantagem concorrencial às estatais.

Nesse próximo tópico, expondo com casos concretos as propostas do trabalho, serão abordadas as hipóteses de extensão das imunidades às empresas estatais, pelo que se tentará delimitar critérios, indicativos da preponderância ou não da imunidade.

Como se verá, serão expostos pelo menos três discernimentos, em conjunto ou separadamente, quais sejam: i) imune a estatal em que não será possível aferir presença de capacidade contributiva, já que a renda ou patrimônio não poderão ser reduzidos para fins de arrecadação, englobando aquela que explore atividade usualmente deficitária; ii) a atividade não envolve persecução lucrativa, revelando natureza tipicamente autárquica, especialmente quando tecnicamente monopólica (excluindo o desempenho por particulares), ou iii) não se consubstancia significativo repasse de lucro a particulares.

5. DO REGIME DIFERENCIADO ÀS ESTATAIS. CRITÉRIOS PARA DIFERENCIAÇÃO DO REGIME COMUM À LIVRE CONCORRÊNCIA.

5.1. DA AUSENTE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Nem todas as empresas públicas e sociedades de economia mista apresentam um excedente tributável. Como já dito, a capacidade econômica, que pode ser refletida pelo patrimônio, consumo ou renda, não é pressuposto irremediável de habilidade para pagar tributos.

Tanto é que, mesmo havendo capacidade econômica, esta sucumbe à incidência tributária em face do fato de a prestação do serviço, muitas vezes deficitário, não permitir um excedente suficiente a ser destinado ao Estado, que, ao mesmo tempo, acaba por destinar parte dos seus recursos à mesma entidade, no sentido de impedir a interrupção do oneroso serviço.

Logo, se o próprio Estado não está a admitir a lucratividade da empresa estatal (o que desvirtua seu fundamento de existência, que não é outro senão o lucro) e mesmo assim, sob déficit, a mantém, não pode cair no contrassenso de tributá-la e torná-la ainda mais deficitária.

Essa hipótese é indubitavelmente ratificada quando se admite que a empresa estatal está prestando um serviço essencial à consecução da dignidade dos cidadãos, e, por isso, não pode ter suas atividades interrompidas ou obstaculizadas, quiçá pela cobrança de impostos.

O serviço público de saneamento básico¹²⁶ em geral é normalmente oneroso e sem qualquer perspectiva lucrativa, e, por isso, é usualmente assumido pelo Estado, já que não há interesse por parte de empresas privadas.

¹²⁶ Conceituado, em resumo, como “abastecimento de água, em suas fazes sucessivas – da captação à distribuição para o consume público – e os serviços de esgotamento sanitário e coleta de resíduos

Eis uma atividade usualmente deficitária, mas essencial à dignidade e qualidade de vida.

Garantir drenagem, saneamento, obras de distribuição, recuperação de vias e encanamentos, fornecimento de medidores, fiscalização do uso, perfuração e manutenção de poços, abastecimento e fornecimento eventual de água potável por carros pipas, enfim, esse conjunto de atividades é quase impossível de ser financiado pela simples cobrança de tarifas.

Trata-se da exclusividade prestacional por inviabilidade econômica.

Por outro lado, agora a justificar a impossibilidade de agentes plurais atuando na exploração da atividade, tendo em vista a existência de uma malha dutoviária, verifica-se a existência de monopólio natural na prestação dos serviços de saneamento básico, visto que a duplicação dos meios necessários para a prestação de tais serviços seria por demais custosa, ou mesmo inviável em determinadas situações. Portanto, estes serviços são prestados normalmente por um único agente por região demográfica, de acordo com determinados critérios e requisitos¹²⁷.

Por isso que, ou é segmentado em serviços diversos (na tentativa de quebrar a inviabilidade concorrencial de natureza técnica), ou assumido integralmente pelo Estado, por uma autarquia ou estatal.

Essa assunção normalmente ocorre porque não faria sentido ao Estado abrir para particulares que, para se manterem na prestação do serviço precisariam de subsídios vultuosos o suficiente para tornar inviável a delegação.

sólidos” (Caio Tácito. **Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres)**, 3. Volume. Rio de Janeiro, 2002. Ed Renovar, p. 377)

¹²⁷ Schirato, Vitor Rhein. **Setor de Saneamento Básico: Regime Jurídico-Administrativo e Competências Regulatórias**. In Revista de direito administrativo, V. 1., Julho-Setembro 2004, n. 237, Livraria e Editora Renovar, Rio de Janeiro, p. 121.

O Supremo Tribunal já se deparou com tais hipóteses, tendo decidido muitas vezes, pela opinião que ora se constrói, de forma correta, ainda que debruçado sobre conceitos tradicionais.

O primeiro caso se trata-se da Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia – CAERD, que é sociedade de economia mista prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários). Nesse caso a Corte entendeu que se trata de uma manus público-estatal para cumprimento de mais uma atividade-obrigação do Estado, qual seja, o saneamento básico, fazendo jus ao benefício fiscal (AC 1550, Rel. Min. Gilmar Mendes, consignada em informativo de nº 456).

O mesmo foi o entendimento no caso da CETESB - Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental do Estado de São Paulo, cuja imunidade foi reconhecida no RE: 631309 SP , Relator: Min. Ayres Britto, em que pese sua natureza de Sociedade de Economia Mista, da CAERN – Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte, no RE: 602847 RN , Relator: Min. Ayres Britto, Data de Julgamento: 08/03/2012, que é empresa pública e da COMPANHIA DE SANEAMENTO DO PARANÁ – SANEPAR, no RE: 639696 PR , Relator: Min. Carmen Lúcia, Data de Julgamento: 11/05/2011, que também é sociedade de economia mista.

Embora similares os casos, a substância deficitária do Saneamento Básico não é regra sem exceção.

Foi reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário (RE) 600867, cuja discussão se refere à fruição de imunidade tributária (já reconhecida em outra

oportunidade¹²⁸) por parte da SABESP Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (Sabesp), empresa de economia mista.

É que nesse caso, a participação acionária da empresa é negociada nas bolsas de valores de São Paulo e de Nova York, dispersa entre o Estado de São Paulo, com 50,3%; investidores privados no mercado nacional, com 22,6%; e investidores privados em mercado internacional, com 27,1%.

Divulgado em seu sítio eletrônico¹²⁹, o resultado financeiro do primeiro trimestre de 2013 foi considerável, com uma receita operacional líquida de R\$ 2,6 bilhões, em face de custos e despesas no montante de R\$ 1,9 bilhões, com um lucro líquido que fechou, só nesse primeiro trimestre de 2013, em R\$ 496,2 milhões.

Tais dividendos são usufruídos por vários acionistas, nacionais e internacionais, denotando que não há absolutamente nada de deficitário em tal atividade, tampouco hipótese de exclusividade hábil a considerá-la uma longa manus estatal.

Perceba-se que, embora subsista a inviabilidade concorrencial de natureza técnica, não se verifica a de natureza econômica, acompanhada de real persecução lucrativa e, como consequência, uma distribuição de dividendos de forma considerável aos particulares acionistas, no mercado de valores.

Apenas para rememorar, não há maiores discussões sobre a natureza de serviço público por parte da estatal, que garante o fornecimento de serviços de saneamento básico a centenas de municípios do estado de São Paulo, mediante o pagamento de tarifas de usuários.

¹²⁸ Tal imunidade já havia sido reconhecida por força do provimento do RE: 660057 SP, Relator: Min. Luiz Fux, Data de Julgamento: 15/12/2011, Data de Publicação: DJe-022 DIVULG 31/01/2012 PUBLIC 01/02/2012)

¹²⁹ <http://site.sabesp.com.br/site/imprensa/noticias-detalle.aspx?secaoId=65&id=5299>, acessado em 16 de maio de 2013, às 12:33h

Logo, com a devida vênia, não acertou o Supremo em autorizar a fruição da imunidade por parte de tal empresa, que foge aos preceitos suficientes e necessários para lhe conferir a imunidade recíproca. Certamente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário com Repercussão geral acima descrito, será analisada com mais afinco a questão e será destituído o benefício.

5.2. PERFIL AUTÁRQUICO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES ÀS FINALIDADES INSTITUCIONAIS

Outrora concebida como autarquia, a Casa da Moeda, pela lei 5.895/73 foi convertida em empresa pública, sob a denominação de "Casa da Moeda do Brasil," dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e autonomia administrativa, vinculada ao Ministério da Fazenda.

De acordo com a lei (art . 2º) A Casa da Moeda do Brasil terá por finalidade, em caráter de exclusividade, a fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. Há, na mesma lei, a ressalva de que sem prejuízo do disposto neste artigo a Casa da Moeda do Brasil poderá exercer outras atividades compatíveis com suas atividades industriais.

Nunca houve muita discussão a respeito da natureza pública das atividades próprias da Casa da Moeda do Brasil, configuradas como fora do domínio econômico, ou, em outras palavras, alheias ao regime concorrencial.

Primeiro que não é concebível, nem retoricamente, a delegação a particulares de atividades tão peculiares à soberania e segundo que não existe, em qualquer região

do país, instituição pública com atribuições semelhantes, o que confirma, novamente, a exclusividade na prestação.

Acontece que, de acordo com a ressalva do parágrafo primeiro, do artigo 2º, cabe à Casa da Moeda do Brasil a exploração de outras atividades, e é aí que tem residido o problema.

É desenvolvida, pela referida empresa, uma gama de serviços alheia à finalidade essencial¹³⁰, como impressão de bilhetes de metrô e ônibus, carteira de trabalho, smartcards com ou sem chip de contato e híbridos, distintivos (emblemas metálicos), cartão indutivo (para telefonia), medalhas e comendas, dentre outros.

Tais serviços, sem sombra de dúvida, são hábeis à plenitude concorrencial, já que centenas de empresas são dotadas de capacidade técnica e econômica de provê-los.

Sob esse entendimento, o Município do Rio de Janeiro veio a instituir ISS sobre a referida estatal, tendo sido deferido pelo Tribunal *a quo* o pedido em relação a serviço alheio à finalidade essencial, qual seja, confecção de bilhetes magnetizados (notoriamente excluído das funções monopólicas da Casa da Moeda e, ao mesmo tempo, passível de ser realizado por particulares).

O Supremo Tribunal Federal, chamado para se posicionar sobre a iniciativa, achou por bem generalizar a fruição da imunidade, priorizando a circunstância subjetiva da referida empresa, outorgando-lhe a fruição integral à imunidade.¹³¹

¹³⁰ Disponível no site:

<http://www.casadamoeda.gov.br/portalCMB/menu/negocios/solucoesSeguranca/solucoesSeguranca.jsp>
acessado em 20 de maio, às 17:04.

¹³¹ (STF - RE: 610517 RJ, Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 03/06/2013, Data de Publicação: DJe-114 DIVULG 14/06/2013 PUBLIC 17/06/2013)

Como já dito, a questão da titularidade não pode, per se, justificar a imunidade tributária, em especial quando a estatal desempenhe atividades típicas de mercado, de forma que, nesses casos, seja total ou parcialmente, a imunidade deve ser excluída, sob pena de configurar um privilégio odioso, vetado pela Carta Magna.

Esse foi o entendimento, embora perfunctório, do Min. Marco Aurélio, ao negar a tutela antecipada intentada pela Casa da Moeda em ação cível originária¹³², aduzindo que há o envolvimento do Município do Rio de Janeiro, a cobrar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, e pessoa jurídica de direito privado que tem em seu objetivo atividade a extravasar o campo público propriamente dito, vale dizer, a produção e comercialização de outros materiais e serviços compatíveis com a tarefa desenvolvida.

Tal entendimento foi mantido pelo Min. Eros Grau, no agravo regimental interposto pela Casa da Moeda, suspendendo a cobrança de qualquer imposto pelo município do Rio de Janeiro somente sobre a cunhagem de moeda.

Reportando-se ao artigo 173, parágrafos 1º e 2º da CF, ele entendeu que é clara a imunidade tributária da Casa da Moeda nas suas atividades monopolísticas de cunhar moeda, mas não nas demais atividades econômicas em que concorre no mercado com empresas privadas, posição adotada no presente trabalho.

Devido à inviabilidade competencial da discussão em virtude do fato de a ação civil originária ter sido embasada na alínea “f” do artigo 102 da CF, o plenário se escusou do julgamento definitivo, remetendo-o para a Justiça Federal do Rio de Janeiro.

¹³² 1342 RJ, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/02/2009, Data de Publicação: DJe-039 DIVULG 27/02/2009 PUBLIC 02/03/2009).

Aliás, importante elucidar que o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que cobre o Estado do Rio de Janeiro, possui entendimento afiliado ao ora perfilhado, conquanto já delimitara que não se poderia dizer, contudo, que a confecção de bilhetes magnetizados para o uso de transportes coletivos, tíquetes do programa oficial de fornecimento de leite e de alimentação, tíquetes de construção, passaportes, cédulas de identificação, carteiras de habilitação e atestados de bons antecedentes sejam serviços públicos, vez que não foram atividades gráficas atribuídas com exclusividade pelo poder público à Casa da Moeda do Brasil, por delegação¹³³.

Logo, é de se esperar que essa circunstância, de análise profunda das atividades desempenhadas, independente da mera estatalidade, passe a prevalecer quando da análise da fruição de imunidade tributária por empresas públicas ou sociedades de economia mista.

5.3 REGIME MONOPÓLICO PELA INVIABILIDADE TÉCNICA. TRANSPORTE FERROVIÁRIO.

Nos termos acima elencados, vê-se que uma das circunstâncias hábeis a se denotar a inviabilidade do regime concorrencial é a impossibilidade técnica da presença de mais de um prestador do serviço em virtude da indivisibilidade da rede de infraestrutura.

Não se tratando de concessionário em sentido amplo, mas de empresa de natureza estatal, criada especialmente para o desempenho de atividade monopólica e,

¹³³ TRF-2 - AC: 200051010119319 RJ 2000.51.01.011931-9, Relator: Juiz Federal Convocado THEOPHILO MIGUEL, Data de Julgamento: 27/03/2012, TERCEIRA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: E-DJF2R - Data::18/06/2012 - Página::88/89

ao mesmo tempo, serviço público, novamente se denota a impossibilidade de sua submissão ao pagamento de impostos.

O tratamento, nesses casos, assemelha-se à questão acima trazida, da Casa da Moeda, desde que, continuando, a atividade seja prestada em regime fora do domínio econômico, sem repasses de lucros ou rendimentos acionários a particulares de forma preponderante.

Foi o caso da CPTM – Companhia Paulista de Trens Metropolitanos, fundada em 28 de maio de 1992, com a promulgação da Lei Paulista nº 7.861, em que lhe coube assumir os sistemas de trens da Região Metropolitana de São Paulo, operados pela Companhia Brasileira de Trens Urbanos - CBTU [Superintendência de Trens Urbanos de São Paulo - STU/SP] e pela Ferrovia Paulista S/A - Fepasa.

Em sede de recurso extraordinário¹³⁴, a referida companhia teve sua imunidade tributária reconhecida pelo Supremo em desfavor do Município de Jandira-SP, que buscava a tributação por ISS.

A justificativa não foi outra senão o afastamento da referida estatal do domínio econômico, fazendo-se instrumentalidade do Estado (caráter autárquico), conquanto não havia concorrência, persecução lucrativa, tampouco repasses de dividendos a particulares.

¹³⁴ STF - RE: 704689 SP, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 30/08/2012, Data de Publicação: DJe-175 DIVULG 04/09/2012 PUBLIC 05/09/2012.

5.4. ATIVIDADES PORTUÁRIAS¹³⁵

No Brasil, o modelo Porto Público vigorou entre 1975 a 1990, durante a existência da empresa Brasileira de Portos (PORTOBRAS), que foi extinta e hoje é cogitada para ser recriada.

Tema bastante discutido nos últimos meses, devido à reforma legal do sistema portuário brasileiro e a aprovação da “MP dos Portos”¹³⁶, as atividades portuárias são serviços públicos que possuem um regime diferenciado de prestação.

A possibilidade de outorga concessionária deste serviço ocorre por meio de contrato de arrendamento, que, segundo a Resolução Antaq 55/2002, se revela espécie do gênero contrato administrativo, submetido às feições do direito administrativo público .

Não se trata, no entanto, de um contrato administrativo comum, pois o arrendamento portuário conjuga, a um só tempo, as naturezas jurídicas de concessão remunerada de uso de bem público imóvel; de concessão do serviço público, pertinente às operações portuárias, e de concessão de obra pública.

Pela lei, é possível que o serviço portuário seja prestado de várias formas, tanto é que diversos autores passaram a entender que a lei n. 8.630/93 conferiu aos portos natureza jurídica bipartida ou de exploração híbrida.

Nesse sentido, os terminais organizados continuariam sendo classificados como serviço público, ao passo que os terminais privativos (explorados pró-lucro por

¹³⁵ “Um setor com grandes externalidades, como o portuário, enseja a prestação pelo poder público ou uma regulação mais incisiva, quando prestado pelo setor privado”. Pyndyck, Robert S., e Daniel L. Rubinfeld. **Microeconomia**. São Paulo: Makron Books, 1994. P. 376

¹³⁶ Medida Provisória 595/2012.

particulares) encerrariam atividade econômica, já que não se caracterizam pela continuidade e universalidade, próprias dos serviços públicos¹³⁷.

Enquanto nos portos organizados e terminais portuários de uso público prestam-se serviços a uma coletividade indeterminada de usuários (a rigor todos aqueles que necessitem do serviço), nos terminais portuários de uso privativo a atividade é dirigida a clientes específicos, com fundamento em contratos livremente firmados pelas partes.

Em verdade, as instalações de uso privativo podem ser exploradas por qualquer interessado, contanto que obtenha autorização para tanto (Lei no 8.630/93, artigo 4º, II).

Assim, premente se verificar se o serviço prestado, in casu, pela estatal, é primeiramente caracterizado como público, em seguida, se monopólico e patrimonialmente afetado e, por fim, se haveria repasses a particulares a justificar uma finalidade lucrativa.

Seguindo este teor, o Min. Joaquim Barbosa, analisou a aplicabilidade da imunidade recíproca à CODESP¹³⁸ – Companhia de Docas do Estado de São Paulo, para imóvel pertencente à União, mas afetado a esta pelo uso em suas atividades-fim.

¹³⁷ A possibilidade de se conferir natureza híbrida aos serviços listados no artigo 21, XII da CF é também defendida por Alexandre Santos de Aragão, *Direito dos serviços públicos*, 2007, p. 235, embora ao tratar do tema sob a perspectiva dos serviços de telecomunicações: “É, então, a letra (ao se referir à ‘autorização’ no artigo 21), somado à sua necessária evolução e aos paradigmas da hermenêutica constitucional, que nos leva a afirmar haver serviços de telecomunicações e outros enumerados nos incisos XI e XII do artigo 21, que podem, observado o Princípio da Proporcionalidade, em seus aspectos omissivos e comissivo, ser despublicizados, tornando-se atividades econômicas privadas de interesse público”. COUTO E SILVA, Almiro. **Privatização no Brasil e o novo exercício de funções públicas por particulares**, Revista de Direito Administrativo 230: 59, 2002. (In, Luiz Roberto Barroso, **TERMINAIS PORTUÁRIOS DE USO PRIVATIVO MISTO. REGIME JURÍDICO. INVALIDADE DO DECRETO REGULAMENTAR**, disponível em , acessado em 17 de maio de 2013 às 19:59.

¹³⁸ RE 253472/SP, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa, 25.8.2010. (RE-253472). Precedentes citados: RE 172816/RJ (DJU de 13.5.94); RE 356711/PR (DJU de 7.4.2006); RE 253394/SP (DJU de 11.4.2003); RE 265749/SP (DJU de 12.9.2003). (STF, Inf. 597)

O ministro reputou necessária a superação dos seguintes estágios: 1) a imunidade seria subjetiva, ou seja, se aplicaria 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. 2) atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, deveriam ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; 3) a desoneração não deveria ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

E continuou sua análise, expondo que a CODESP passaria nesses estágios e não violaria os preceitos da livre iniciativa e livre concorrência, o que ocorreria se i) a participação privada no quadro societário da CODESP fosse relevante, pois o intuito lucrativo sobrepor-se-ia à exploração portuária como instrumentalidade do Estado¹³⁹, o que não seria o caso dos autos, já que a União deteria 99,97% das ações da empresa e a finalidade lucrativa não se sobrepunha nas suas atividades. ii) se a CODESP operasse em mercado de livre acesso, o reconhecimento da imunidade violaria os postulados da livre concorrência e da livre iniciativa, mas que isso também não se daria na espécie, haja vista inexistir indicação de que a CODESP tivesse concorrentes em sua área de atuação específica.

Assim, reconheceu a imunidade, tendo sido vencidos os Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso, presidente, que desproviavam o recurso.

¹³⁹ comentário deveras pertinente ao caso da SABESP, acima exposto.

O mesmo se deu com a Companhia de Docas do Estado da Bahia¹⁴⁰, em recurso extraordinário de relatoria do então vencido no caso da CODESP, Min. Marco Aurélio.

Nesse caso, foi também reconhecida a imunidade tributária na condição de terminal organizado, de natureza pública, submetido aos preceitos da continuidade, universalidade, modicidade tarifária, etc., o que não se dá, por exemplo, com o Porto de Itapoá, em Santa Catarina ou o Porto Alumar, no Maranhão, que são terminais privativos, de pura exploração econômica, e assim o seriam ainda que a titularidade se desse por empresa estatal.

5.5. INFRAERO

Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – Infraero é empresa pública instituída nos termos da Lei nº 5.862, de 12 de dezembro de 1972, organizada sob a forma de sociedade anônima, com personalidade jurídica de direito privado, patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, vinculada à Secretaria de Aviação Civil da Presidência da República.

Pela referida lei, a Infraero tem por finalidade implantar, administrar, operar e explorar industrial e comercialmente a infraestrutura aeroportuária e de apoio à navegação aérea, prestar consultoria e assessoramento em suas áreas de atuação e na construção de aeroportos, bem como realizar quaisquer atividades, correlatas ou afins, que lhe forem conferidas pela SAC-PR.

Pois bem.

¹⁴⁰ (STF - AI: 832454 BA, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 01/03/2011, Data de Publicação: DJe-057 DIVULG 25/03/2011 PUBLIC 28/03/2011)

Como se sabe, a promoção do transporte público de passageiros é finalidade do Estado, dando azo ao direito de ir e vir dos seus cidadãos, configurando-se este e seus correlatos imediatos como um serviço público.

Não há dúvida ainda que os serviços de infra estrutura aeroportuária, de controle do tráfego aéreo, alfândegas, assim como iniciativas estratégicas (hoje controlados pela ANAC e Comando da Aeronáutica) não podem, pelo próprio comprometimento da soberania, ser sequer delegadas a particulares.

Entretanto, muitos dos serviços cabíveis à Infraero, de administração de aeroportos, do transporte de cargas, por exemplo, não somente podem ser delegados, e que de fato estão sendo (concedidos), vide Confins, Galeão e São Gonçalo do Amarante, como têm total viabilidade de serem operados por particulares, em substituição ou em complemento à administração.

Logo, confirmando as ponderações anteriores sobre a inserção do serviço público na ordem econômica, o serviço prestado pela Infraero pode muito bem ser explorado (com superávit em suas receitas) por particulares, afastando de pronto o caráter deficitário da atividade.

Quanto à inviabilidade técnica, esta não existe, conquanto a Infraero não se resume a apenas uma atividade singular, mas um leque enorme, capaz de ser segmentado a diversos particulares, e não somente a um terminal aeroportuário, mas dezenas deles, divididos em prestação autônoma ou concedida a particulares.

Por outro lado, pelo seu capital estritamente público (não se trata de sociedade de economia mista), não há, de fato, distribuição de dividendos a particulares, restando somente mais um ponto a ser analisado, a questão da persecução pelo lucro.

É óbvio que a obtenção de receitas, à suficiência para manutenção e provimento de melhorias, é uma das metas da Infraero, como não poderia deixar de ser. De fato, aquelas provêm das tarifas aeroportuárias criadas pelo Congresso Nacional através da Lei 6.009, de 26 de dezembro de 1973, e receitas comerciais ou operacionais dos aeroportos (decorrentes da utilização de áreas, edifícios, instalações, equipamentos, facilidades e serviços, não abrangidos pelas tarifas aeroportuárias.

Ao que parece, e diante do uso e administração de bens públicos, investimentos de grande porte em infraestrutura aeroportuária, e medidas sem expectativa lucrativa alguma, mas de garantia e provimento de boas condições dos aeroportos, o lucro não se trata do fim preponderante da referida empresa, cuja natureza mais se afeiçoa à autárquica.

Não há repasse a particulares, a verba obtida pela empresa é utilizada nas suas finalidades e as atividades que, potencialmente, se enquadrariam no domínio econômico, são objeto de licitações e contratos administrativos, desqualificando a Infraero como um verdadeiro player no Mercado.

Não foi outra a interpretação do Supremo Tribunal Federal, que, muito embora tenha dado extrema relevância ao monopólio estatal da União para exploração dos serviços aeroportuários, assim como a ausência de suposta atividade econômica em sentido estrito, denotou a instrumentalidade administrativa da Infraero, declarando sua imunidade a impostos.

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 638315 RG, Relator(a): Min. MINISTRO PRESIDENTE, julgado em

09/06/2011, DJe-167 DIVULG 30-08-2011 PUBLIC 31-08-2011 EMENT VOL-02577-02 PP-00183)

5.6. CORREIOS

Talvez o caso mais importante, em virtude de sua irradiação de efeitos no próprio Supremo (que o utiliza como *leading case* em assuntos de imunidade tributária entre estatais) e Tribunais ao redor do país, tenha sido o dos Correios.

Foram várias ações, discutindo a tributação de atividades postais e acessórias, ajuizadas por entidades fazendárias de estados e municípios.

Embora utente de monopólio da União para exploração de serviços postais, criada por força de lei (in casu, Decreto Lei 509/69/ Decreto lei 200/67), e também empresa pública, o caso dos Correios é um tanto diferente da *Infraero*¹⁴¹.

É que este, no seu desempenho de atividades postais (entrega de correspondências), se revela tipicamente deficitário (imagine-se, por suposto, quantos acidentes e incidentes ocorrem com carteiros ao redor do país, assim como indenizações por extravio de cartas, etc., tudo diante de preços extremamente módicos cobrados pelos serviços).

Em face de tal aspecto, os Correios desenvolvem, até como complemento de renda, de forma a reduzir as verbas públicas investidas em seu favor, atividades alheias aos serviços tipicamente postais, como o Banco Postal, entrega expressa,

¹⁴¹ Em posição mais radical quanto ao monopólio dos serviços postais, Friedrich August Von Hayek cita Ronald Coase, afirmando que: “No que diz respeito ao monopólio dos correios (limitado, nos EUA, à entrega de cartas), tudo o que precisa ser dito é que ele não em nenhuma outra razão de ser senão pelo desejo do governo de controlar as comunicações entre os cidadãos”. E mais, o criador desses serviços não foi o governo, que tomou a si o que a empresa privada proporcionara. Longe de assegurar a melhoria das comunicações, ou mesmo renda para o governo, o serviço postal, nos últimos tempos, se vem deteriorando mais e mais, tornando-se não só um ônus crescente para o contribuinte como um estorvo para os negócios”. VON HAYEK, Friedrich August. **O setor Público e o Privado**,. In: Roberto Ferraz (Coordenação). *Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Vários autores. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 779-780.

venda de bilhetes lotéricos, emissão de boletos, recebimento de pagamento de títulos, etc.

Ademais, em especial após a sanção da lei 12.490/11, a empresa teve seu campo de atuação ampliado, passando a atuar no exterior e nos segmentos postais de serviços eletrônicos, financeiros e de logística integrada; constituir subsidiárias, adquirir controle ou participação acionária em empresas já estabelecidas e firmar parcerias comerciais que agreguem valor à sua marca e sua rede de atendimento.

Logo, vê-se que, diante do universo de atividades prestadas, os correios têm se portado como um agente econômico propriamente dito em praticamente todas as iniciativas alheias aos serviços postais, monopólicos e deficitários, com a nítida vantagem de não pagar impostos¹⁴².

Situação bastante similar ocorreu na União Europeia, em 1993, em que foi colocado em xeque perante o Tribunal de Justiça Europeu o monopólio da Bélgica sobre a prestação dos serviços postais e congêneres.

Naquela oportunidade, conhecida como Decisão Corbeau, o Tribunal manifestou-se pela possibilidade do monopólio exclusivamente no que se refere serviço universal (estritamente postal), visto que, por ser deficitário, seu ônus justificaria a instituição de um regime diferenciado.

Quanto às atividades congêneres, como a entrega expressa ou logística, estas tiveram o monopólio quebrado, já que ultrapassam a finalidade essencial, que não era outra senão a postal.

¹⁴² Aplicável com distinção o comentário de Cristiano Carvalho: “Havendo externalidades, positivas ou negativas, o juiz deve avaliar o impacto que elas acarretarão. O argumento de que o que interessa é apenas a decisão justa entre as partes é falacioso, pois, se terceiros são atingidos pela decisão, o caso não é mais apenas entre “as partes”. (CARVALHO, Cristiano de. **Princípios e Consequências. A Teoria da Escolha Racional como Método de Ponderação**, p. 80. In: Elali, André; Machado Segundo, Hugo de Brito; Trennepohl, Terence (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011).

No Brasil, a conclusão foi um tanto distinta¹⁴³.

Embora tenha o Supremo Tribunal Federal reconhecido, por meio de inúmeros recursos (ADI 386, ACO 765, AO 959, ADI 2847, ADI 3080, ADI 3273, AI 243250, RE 229696, RE 407099, RE 354.897, dentre outros) que as atividades prestadas pelos correios não se confundiriam com aquelas prestadas por empresas integrantes do domínio econômico¹⁴⁴, fazendo jus à imunidade tributária, a partir da ADPF n. 46¹⁴⁵, seu entendimento acabou por vir a estender, cumulando no RE 601.392 (repercussão geral) que expandiu a imunidade dos Correios para atividades acessórias em geral.

A Justificativa partiu da premissa de que "é obrigação do poder público manter esse tipo de atividade, por isso que o lucro, eventualmente obtido pela empresa, não se revela como um fim em si mesmo, é um meio para a continuidade, a ininterrupção dos serviços a ela afetados".

Logo, o desempenho de atividades acessórias se justificaria para garantir receitas aos Correios, já que se estas não subsistissem, a empresa não teria como se manter e, por isso, colocar-se-ia em risco o próprio serviço postal.

Entretanto, embora lógica, a justificativa para esse abono econômico aos Correios, em que pese a essencialidade de sua atividade postal, não pode ser assim tão

¹⁴³ Esse entendimento, de exclusão da imunidade nas atividades não postais já foi perfilhado pelo TRF da 5ª Região¹⁴³, quando a Des. Amanda Lucena expôs que embora o egrégio STF tenha cristalizado o entendimento de que os serviços postais explorados pela ECT (previstos como tal e como atividades correlatas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 6.538/78) constituem serviços públicos de competência da União, não estando a prestação deles sujeita ao ISS, em relação aos serviços não postais, como a distribuição de carnês de Tele-sena, Papatudo, carnês do Sílvio Santos e outros títulos de capitalização, ou os serviços de distribuição e venda de bilhetes de loteria, etc., deveriam sofrer a incidência daquela exação porquanto não estão no âmbito daqueles de monopólio da União, representando, em verdade, a exploração de atividade econômica.

¹⁴⁴ (ACO 765, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2009, DJe-167 DIVULG 03-09-2009 PUBLIC 04-09-2009 EMENT VOL-02372-01 PP-00001 LEXSTF v. 31, n. 369, 2009, p. 21-45)

¹⁴⁵ ADPF 46, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009, DJe-035 DIVULG 25-02-2010 PUBLIC 26-02-2010 EMENT VOL-02391-01 PP-00020

simplificado, sob pena de abrir precedente a todas as demais estatais que, também desempenhando serviços públicos, pudessem fugir (parcialmente, é claro) das suas finalidades essenciais e se fizessem presentes no mercado com atividades extras, como players indubitavelmente avantajados em desfavor dos demais, já que seu preço não tem o tributo como agregado superavitário.

Por exemplo, Portos Organizados, prestadores de serviço público e a priori alheios ao domínio privado, poderiam iniciar a exploração de atividades de logística, transporte privado de contêineres (correlatas ao serviço portuário), tudo sob a justificativa de que essa renda garantiria a continuidade e preencheria a lacuna de eventual prejuízo contábil (de fato comum, no ramo).

Com isso, o mercado logístico relativo à região do Porto seria indubitavelmente impactado pelo novo player, seja porque i) este poderia praticar preços inalcançáveis aos demais, violando a igualdade concorrencial; ii) gozaria de facilidades prestacionais em razão do seu vínculo imediato e parcial com a atividade, no caso, portuária; iii) a livre iniciativa se prejudicaria, pela barreira a agentes que não teriam as mesmas vantajosas condições e iv) os demais aspectos econômicos, como pleno emprego, redução das desigualdades sociais, etc. sofreriam igualmente pelo desequilíbrio gerado.

Ao que parece, o favorecimento aos Correios se transpõe como iniciativa político-ideológica, seja pela simbologia da empresa, com seus mais de 350 anos; seja pela empregabilidade, com seus milhares de empregados capilarizados nas mais diversas cidades do país; pela sua credibilidade, ou pela sua abrangência monopólica nacional, que dificulta o desenvolvimento da ideia de concorrência em subatividades por ele prestadas.

E mais, é evidente que seria operacionalmente muito complicado estabelecer uma tributação seletiva e criteriosa quanto a cada uma das atividades ou produtos comercializados pelos Correios. Cada Estado, cada município, dentro de suas listas de serviços e mercadorias tributáveis, teria um critério específico de análise e apuração do fato gerador, lançamento do tributo, e aplicação de penalidades, o que poderia, de certa forma, obstaculizar a oferta dos serviços próprios dos Correios.

Outro fator que necessita discussão, mas que ainda não foi objeto específico de debate no Supremo Tribunal Federal, se refere às empresas privadas que gerem franquias postais.

Fariam estas jus à imunidade tributária de IPVA sobre seus veículos? As comissões recebidas, a título de participações sobre as vendas, poderiam ser tributadas? Os serviços não postais operados por tais franquias, também devem ser imunizados? E os imóveis?

O RE 603.136-RJ, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, teve a repercussão geral conhecida, conta com a presença de várias instituições e entes federativos como *amicus curiae*, e deliberará quanto à questão das franquias postais, criadas e autorizadas pela lei 11.668/2008.

Assim, vê-se que no caso dos Correios, pela sua altíssima complexidade, há mais dúvidas que certezas, e o assunto não para de se aquilatar de mais questionamentos.

Pelo que se pode abstrair das reflexões do presente trabalho, não se tem como concordar com a generalização carta branca do Supremo Tribunal Federal para outorgar imunidade a todas e quaisquer atividades acessórias dos Correios, muito

menos que se venha a ampliar a imunidade às franquias postais, agentes pró-lucro, que em absolutamente nada se convergem no fundamento da Imunidade Recíproca.

A despeito da impossibilidade de exame probatório em sede de recursos excepcionais, por óbice da súmula n. 279/STF, a matéria merece mais aprofundamento, para se verificar qual o reflexo econômico-financeiro das atividades acessórias na manutenção dos Correios e na respectiva prestação de serviços postais, tal como o efeito concorrencial destas sobre o mercado e sobre o consumo.

Se realmente houver equivalência entre o custo do serviço postal em sentido estrito (aquele indiscutivelmente imune) e a carga tributária que viria a ser imposta caso a imunidade das atividades acessórias fosse afastada, ver-se-á pelo menos como plausível a manutenção desta, pois, em efeitos práticos e econômicos, a despesa pública é a mesma. Explique-se.

Por exemplo, se a carga tributária de impostos das atividades acessórias desempenhadas pela ECT, a princípio, insertas no domínio econômico e alheias prima facie à imunidade tributária, significasse o equivalente a x milhões de reais, seria este o valor que o Estado deixa de receber devido à extensão à imunidade, configurando, para todos os fins, uma despesa pública de x milhões de reais.

Por outro lado, se os Correios, para prover o serviço postal em sentido estrito, observados os preceitos de continuidade, universalidade, modicidade tarifaria, etc., tem um déficit congênito maior ou igual a x milhões de reais, esta despesa pública também é paga, ainda que saindo da ECT, pelo Estado.

Dessa maneira, haveria congruência da despesa pública hábil a, potencialmente, justificar econômica e financeiramente a imunidade.

Agora, se a ECT, com o desempenho de atividades acessórias, viesse a ter de pagar um valor de tributos muito menor do que o custo do serviço postal propriamente dito, a despesa pública seria secundarizada, dando azo a uma lucratividade inidônea, pelo menos para fins de imunidade, de forma que a tributação por impostos se faria cogente e justificável em pretexto econômico-financeiro.

Essa análise deverá ser somada ainda à dos efeitos concorrenciais (das atividades acessórias sob imunidade a impostos), apurando-os sobre os players já existentes, e, ao mesmo tempo, enquanto barreira de entrada em desfavor de novos players.

Essa análise deverá se aprofundar também quanto aos efeitos sobre o consumo, da escolha dos produtos, do preço praticado, da feição pública dos correios e suas facilidades, enfim, apurar a eventual existência de lesão aos princípios da ordem econômica (Artigo 170, CF).

Em conclusão, vê-se que as reflexões ora alinhavadas apontam para uma análise mais criteriosa, com mais cuidados sobre os efeitos potencialmente lesivos ao erário e à ordem econômica, que infelizmente não tem sido feita pelo Supremo Tribunal Federal, cujas generalidades podem estar não somente distorcendo o mercado e ferindo princípios constitucionais, como abrindo precedentes para mais deformidades promovidas por estatais.

5.7. PROCESSAMENTO DE DADOS

Trata-se do uso das tecnologias de informação e comunicação pela administração pública.

Desde a elaboração de contracheques à produção de softwares e programas, este ramo é responsável pela operabilidade das mais diversas instâncias administrativas, permitindo a integração de secretarias, departamentos, setores, etc.

Diante de tal circunstância, da sua fundamentalidade instrumental ao funcionamento da administração, hoje informatizada nos seus mais diversos níveis, se observado internamente, o ramo de tecnologia de informação e comunicação se confunde com as atividades administrativas strictu sensu.

Não há como negar que o setor de informática, ou dos recursos humanos de um Fórum ou de uma Câmara Municipal são intrínsecos à sua organização, pelo que sua existência autônoma em uma empresa pública ou de economia mista, fundada e subsistente com a estrita finalidade de lhes prestar tais serviços, denotam caráter de instrumentalidade ou natureza autárquica.

Logo, estatais incumbidas de tal mister, sendo voltadas exclusivamente para prestar serviços aos entes fundantes (ente federativo titular da empresa pública ou acionista majoritário da sociedade de economia mista) fazem jus à imunidade tributária, conquanto se inserem na condição de pessoas sem capacidade contributiva, de natureza autárquica.

Não fosse só isso, percebe-se ainda quão ilógica é a tributação por IPTU e ISS, por exemplo, de empresa pública municipal, que trabalhe apenas para a Prefeitura ou Imposto de Renda de sociedade de economia mista cuja acionária majoritária é a União, sendo esta a única beneficiária dos serviços.

Acontece que, no momento em que é aberta para o mercado, ou seja, se desvincula da exclusividade para com o ente federativo fundante, a estatal não pode,

por ferir de imediato a livre iniciativa e livre concorrência, fruir da imunidade tributária.

Como exemplo, tem-se a Empresa de Tecnologia da Informação e Comunicação do Município de São Paulo - PRODAM-SP.

Criada há algumas décadas, a PRODAM-SP é responsável pela tecnologia de informação e comunicação da administração direta e indireta do município de São Paulo, englobando Secretarias, Autarquias, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista submetidas ao governo municipal.

Fosse só isso, a instrumentalidade se faria cogente, já que vinculada à prestação exclusiva e, por isso, desvirtuada a capacidade contributiva.

Entretanto, a referida sociedade presta serviços ainda à Prefeitura de Blumenau e de Manaus¹⁴⁶, que sequer se situam no Estado de São Paulo, participando, pois, como agente de Mercado como qualquer outra empresa privada poderia fazê-lo!

Essa expressão foi inclusive enfatizada pelo diretor-presidente da referida empresa em 2007, após a assinatura do contrato com Manaus, Luiz Arnaldo Pereira da Cunha Junior¹⁴⁷, que, em entrevista para a Revista TI Inside afirmou: "Foi uma vitória que veio da transformação da Prodam. Pela primeira vez, atendemos um cliente fora da Prefeitura de São Paulo. Isso significa que temos algo a mostrar e comercializar no mercado, a conquista desse contrato também pode ser entendida como a primeira aposta de um "cliente" localizado fora da capital paulista na expertise e qualidade dos serviços e produtos comercializados pela empresa do

¹⁴⁶<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/planejamento/prodam/clientes/index.php?p=5541>

¹⁴⁷<http://convergecom.com.br/tiinside/27/02/2007/prodam-assina-primeiro-contrato-fora-do-ambito-da-prefeitura-de-sp/#.UdCMqj772y4>

município de São Paulo. Esse fato faz da empresa um player respeitável junto ao mercado”.

Ora, é justamente isso o que se procura vedar: instituições beneficiárias da Imunidade Tributária participando ativamente do mercado com a vantagem tributária do não pagamento de impostos!

Infelizmente, quando posta à baila a fruição imunitória da referida empresa, esta foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴⁸, isso após a abertura ao mercado interestadual, realizada desde 2007.

A Suprema Corte se ateu unicamente ao fato de que o acionista majoritário era o Município de São Paulo e a empresa teria sido fundada com a finalidade de prestar serviços àquele município, isso sem investigar as atividades prestadas fora dele, como um agente de mercado no sentido mais estrito do termo.

Como afirmado anteriormente, embora de costumeiro acerto, o Supremo muitas vezes – até pela vedação ao Reexame de Provas, acaba se portando de maneira superficial em assuntos relativos à imunidade tributária, buscando verificar apenas se a estatal presta serviços públicos e pronto, como se isso fosse suficiente para enquadrá-la como imune, o que não é.

5.8. OAB E CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS.

A Ordem dos Advogados do Brasil, para o Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 3.026/DF, é uma exceção às formas jurídicas, configurando como entidade "ímpar", "sui generis", sendo um serviço público independente, sem enquadramento

¹⁴⁸ (STF - RE: 596438 SP , Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 04/10/2012, Data de Publicação: DJe-203 DIVULG 16/10/2012 PUBLIC 17/10/2012)

nas categorias existentes no ordenamento jurídico pátrio, muito menos integrante da Administração Indireta ou Descentralizada.

Recentemente, esclareceu-se mais, na ADIN 3.026, o Pretório Excelso julgou improcedente a ação proposta pelo Exmo. Sr. procurador-geral da República, visando à exigência de concurso público para o provimento de cargos de servidores da OAB (artigo 79 da Lei. n.º 8.906/1994), em 08/06/2006, vencidos apenas os ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa, sendo vencedor o argumento de que a OAB não é pessoa jurídica de direito público, nem mesmo autarquia (nem autarquia de regime especial, como os demais Conselhos Profissionais), não tendo qualquer vinculação com a administração pública direta, nem indireta, logo não precisando fazer concurso para selecionar os seus servidores.

Entretanto, em que pese sua dessemelhança às demais entidades profissionais, ela goza, pelo menos para fins tributários, da imunidade recíproca sobre seus bens, patrimônio e serviços.

O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência histórica no sentido de vedar a cobrança de impostos à OAB, que se configuraria, em razão dos serviços essenciais colocados à disposição da sociedade e sua primordial função de acesso à Justiça, uma instrumentalidade estatal.

Assim, não subsistem maiores discussões a respeito desta fruição, até porque não há inserção da Ordem no mercado, não se verifica caráter econômico pró-lucro em suas atividades, distribuição de dividendos, nem muito menos fuga à sua finalidade institucional, sendo coerente a posição da Corte quanto a esse aspecto.

Só que, embora à OAB seja clara a fruição, esta não se identifica com a Caixa de Assistência dos Advogados.

Criadas em praticamente todos os Estados brasileiros, as Caixas de Assistência dos Advogados oferecem serviços, convênios e benefícios em favor dos associados, assemelhando-se às entidades de previdência fechadas sob contribuição¹⁴⁹.

Em face desse afastamento diametral entre a OAB e sua Caixa de Assistência, resta clara a impossibilidade de lhe estender o caráter imune.

De fato, nos termos do Min. Luiz Fux¹⁵⁰, o fato de a Caixa de Assistência dos Advogados integrar a estrutura maior da OAB, não implica a extensão da imunidade tributária recíproca (artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal) conferida a esta, dada a dissociação entre as atividades inerentes à atuação da OAB e as atividades providas em benefício individual dos associados.

Nesse sentido, Joaquim Barbosa¹⁵¹, para quem se trata de entidade destinada a prover benefícios pecuniários e assistenciais a seus associados. Destarte, por não se revelar instrumentalidade estatal, a Caixa de Assistência dos Advogados não é protegida pela imunidade tributária recíproca.

¹⁴⁹ Tais instituições não fruem de imunidade tributária, vide **Súmula nº 730 do STF**: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.”

¹⁵⁰ **STF - RE: 662816 BA , Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 30/11/2011, Data de Publicação: DJe-232 DIVULG 06/12/2011 PUBLIC 07/12/2011**

¹⁵¹ RE n. 233.843, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJ de 18.12.09.

6. CONCLUSÃO

A imunidade tributária, como exposto, se revela uma norma jurídica de estrutura forjada expressamente pela Constituição que, com fundamento em valores e princípios fundamentais, delimita negativamente a norma de competência tributária, no sentido de que determinadas pessoas, bens e situações não sejam alcançados pela tributação – de todos os impostos, de determinado imposto ou de determinado tributo.

Hoje, há discussões severas nos mais diversos ambientes, sobre a manutenção do direito à fruição da imunidade por determinadas Igrejas e Instituições do Terceiro Setor, especialmente, que são palcos de desvios incorrigíveis e não visam, nem de longe, à finalidade de dar azo a direito fundamentais.

A forma tem camuflado o conteúdo, e a essência da imunidade tributária, de proteção e fomento, acaba ficando para trás, em uma situação que acaba por colocar o bom direito em uma situação embaraçosa, pois mal utilizado, para más finalidades.

Entretanto, pelas premissas que lhe dão vida, a imunidade possui sim importância incontestável no ordenamento, enquanto instrumento de garantia do exercício de determinados direitos fundamentais.

Nesse arcabouço, a Constituição, ao distribuir a competência tributária aos entes federativos, buscou protegê-los uns dos outros dos efeitos destrutivos do exercício daquela.

A imunidade recíproca exsurge, pois, como condição essencial à manutenção do pacto federativo, sendo corroborada ainda pela ausência de capacidade contributiva de quem gasta tudo que recebe em prol do interesse público, não havendo, pois, circunstância autorizativa para i) cobrar-lhes impostos cuja receita terá o mesmo fim e ii) obstaculizar-lhe a existência pela subtração patrimonial.

Trazida primeiramente para os entes federativos entre si, depois (com a Emenda Constitucional n. 18/65) para as autarquias e, já na Carta de 1988 para as fundações, a imunidade recíproca foi estendida, pelo Supremo Tribunal Federal, para empresas estatais.

O entendimento daquela corte se baseou na premissa condicionante de que estas prestem inequívoco serviço público, não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, não tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas.

Com a solidificação deste entendimento em contínuos precedentes, houve uma generalização de abstração, que se dirigiu à dotação de imunidade às estatais prestadoras de serviço público, sendo-lhes transportados os preceitos de continuidade, modicidade tarifária, universalidade, etc. sem maior preocupação com outros fatores de preponderância, o que acabou por gerar distorções.

Em verdade, o serviço público de hoje não é mais aquele concebido sob os ditames quase ditatoriais da supremacia do Estado sobre tudo e sobre todos, nem está claramente separado pelo tal regime de Direito Público, muito pelo contrário.

A imersão do Estado na economia, enquanto fomentador, regulador, player concorrente, as mais diversas formas de concessão, permissão, autorização dentre outras delegações do serviço público e, ainda, a prestação usual do serviço público por agentes privados têm dificultado uma separação, que, por muitos, já não é concebida.

Destarte, o serviço público, que é uma atividade econômica, mas com notas de diferenciação daquelas imersas no mercado pró-lucro puro e simples, não justifica,

per se, a outorga de imunidades a empresas estatais, quiçá quando estas exploram atividades em pé de igualdade com demais instituições privadas, em um regime de concorrência direta.

Essas formas, engessadas, como chave-fechadura, são quase inviáveis nos dias de hoje, porque a evolução do mercado e da atuação estatal atingem um modelo amorfo, que não se encaixa nos moldes tradicionais.

Defendemos que o importante é a identificação da essência, finalidade e adequação à forma jurídica que se lhes aplica, sem maiores preocupações quanto à classificação, se de Direito Público, Direito Privado, se há supremacia de *x* ou de *y*.

O Artigo 173, § 2º, é claro ao expor que as empresas públicas e as sociedades de economia mista *não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado*, regra que, embora já mitigada, não pode ser simplesmente desconsiderada.

Assim, é fácil perceber a importância de uma demarcação objetiva da possibilidade de fruição da imunidade tributária por determinadas companhias, haja vista que existem de fato muitas variáveis a influenciar a conclusão, como o repasse de dividendos a particulares, os efeitos concorrenciais gerados, a busca por lucro, a natureza do serviço prestado, a possibilidade de monopólio ou convívio com outros players, enfim, muito há de ser observado para que não se acabe por desvirtuar tão importante instituto.

Para isso, algumas premissas foram apontadas.

Primeiro, não cabe mais acreditar que os serviços públicos são atividades exclusivamente prestáveis pelo Estado. Em verdade, aqueles se revelam obrigações positivas impostas ao Estado pela ordem jurídica com a finalidade de satisfazer

direitos fundamentais que exigem do Estado uma atuação positiva e material na ordem econômica para prestar determinado serviço ou, no mínimo, garantir sua prestação.

Para garantir, então, o Estado pode valer-se da delegação a particulares ou mesmo fomentar a prestação por estes (fiscalizando a obediência aos preceitos de continuidade, universalidade, etc.), já que a finalidade precípua dos serviços públicos não é outra senão de satisfação de direitos fundamentais.

Essa posição que defendemos, a despeito das tradicionais opiniões doutrinárias, é reflexo da mitigação da legalidade estrita e da tal supremacia do interesse público, já tida por muitos como esmaecida, em face da proteção da dignidade da pessoa humana e a busca pelo desenvolvimento social e econômico.

Segundo que, por não ser regra, quando prestado em regime monopólico, devem ser observadas as impossibilidades de participação de concorrentes.

Duas são as formas mais comuns de monopólio natural: a de inviabilidade técnica e a econômica.

A primeira se institui quando a presença de mais de um prestador é impossibilitada por razões de ordem técnica/fática, por exemplo, quando há necessidade de uso de uma única rede de infraestrutura, que não comporta mais de um prestador, como, por exemplo, uma rede de metrô urbano ou transporte ferroviário.

A segunda é observada em serviços deficitários, em que o mercado, por si só, não daria resposta (em especial com manutenção de um padrão mínimo de qualidade) porque não há oferta. E não há porque o custo de tais prestações jamais cobriria o preço que por elas se poderia pagar, e ninguém estaria interessado em concorrer.

Certamente o melhor exemplo é o serviço postal (entrega de cartas, cartões postais, impressos e pequenas encomenda, por exemplo) cuja natureza deficitária impõe a sua assunção pelo Estado.

Essas atividades não se enquadram integralmente nas regras concorrenciais clássicas, já que um dos requisitos para a concorrência perfeita, *in casu*, a presença diversa de agentes, resta prejudicada por uma inviabilidade externa a estes, impingida por uma realidade de fato.

Fora essas circunstâncias, muitas atividades acabam por se distanciar chamado domínio econômico, não por inexistir concorrentes em seus serviços, ou porque prestam serviços públicos (o que, conforme já exaurido acima, não implica em exclusividade) mas por ser impossível a prestação símile, dadas as condições que se encontram, por pessoa jurídica que não seja pública, em sentido estrito. Esses são os ditos serviços prestados de forma instrumental pelo Estado, quais são inábeis à abertura à iniciativa privada, e não permitem sequer aferição de capacidade econômica.

Diante desse exposto, concluímos que diante da regra de livre concorrência e livre iniciativa o Estado não pode se inserir no mercado com suas estatais, agindo como um agente propriamente dito, fruindo da imunidade tributária dita recíproca, só porque o serviço prestado é público.

É preciso algo mais.

Elencamos no capítulo IV alguns critérios que, prevalecentes em cada caso, podem permitir a aferição do direito à imunidade tributária, mesmo que a uma empresa pública ou sociedade de economia mista.

Foram eles: i) imune a estatal em que não será possível aferir presença de capacidade contributiva, já que a renda ou patrimônio não poderão ser reduzidos para fins de arrecadação, englobando aquela que explore atividade usualmente deficitária; ii) a atividade não envolve persecução lucrativa, revelando natureza tipicamente autárquica, especialmente quando tecnicamente monopólica (excluindo o desempenho por particulares), ou iii) não se consubstancia significativo repasse de lucro a particulares.

Para atestar tais hipóteses, ingressamos na análise de casos postos à análise no Supremo Tribunal Federal, justamente para evitar o distanciamento entre a teoria e a prática.

Com relação ao caráter deficitário do serviço prestado (inviabilidade concorrencial econômica), foram expostos casos relativos ao serviço de saneamento básico, em que algumas estatais receberam devidamente o direito à imunidade e outras, por fugirem ao caráter deficitário e, ao mesmo tempo, realizarem massivo repasse a particulares, não mereceriam esse benefício.

Já nas atividades de inviabilidade técnica, como a prestação dos serviços próprios da Casa da Moeda e transporte ferroviário, expusemos que é imprescindível a vinculação da referida empresa às suas finalidades essenciais. Quando isso ocorrer, a imunidade é imperativa, caso contrário, como os serviços extras da Casa da Moeda, esta exsurge como uma esdrúxula vantagem.

Essa discussão, em que pese se tratar de temática inserida nas imunidades mas alheia à sua modalidade recíproca, como dito, tem se difundido quanto ao comportamento de determinadas entidades religiosas, que hoje atuam em áreas

diametralmente opostas à simples dissuasão da fé e formação de sacerdotes, mas se mantêm imunes aos impostos.

O sentimento, em ambos os casos, é o mesmo: não é admissível tratar igualmente como imunes agentes que fujam, incisivamente, de suas finalidades, mantendo apenas superficialmente a justificativa que lhe permitira a outorga da imunidade.

É o benefício pela aparência, da forma sobre o conteúdo, o que soa absurdo, em uma realidade na qual a população brasileira, em peso, já não aceita mais a outorga de privilégios odiosos.

O mesmo raciocínio se aplica à OAB e a Caixa de Assistência dos Advogados, já que a primeira se reveste sim da imunidade, enquanto a segunda, ainda que lhe vinculada e a tenha como premissa, não se assemelha em finalidade, forma e conteúdo, não lhe sendo possível a obtusa extensão à intributabilidade.

Em outro átrio, atividades sem persecução lucrativa, como aquelas prestadas em serviços de processamento de dados restritas à competência do ente criador da estatal, serviços de infraestrutura e organização como da Infraero, tal como serviços portuários, pelo caráter de instrumentalidade dos prestadores, não é evidenciada capacidade contributiva hábil a suportar o peso do tributo sem que i) seja obstaculizada a prestação, ou ii) se justifique lhes retirar parcela patrimonial para destinar justamente nos mesmos setores.

Vejamos que nesse ponto ponderamos pela racionalidade pura e simples, já que, em casos de agentes em regime puro de livre concorrência, de busca pelo lucro e fora da competência do seu ente federativo criador, não há que se falar em imunidade ainda que seja o serviço público prestado por estatal, como expusemos no caso da

PRODAM-SP, que atua em diversos estados, concorrendo sem absolutamente nenhuma nuance de instrumentalidade, mas de agente privado em seu mais elementar caráter.

Ao final, adentramos no caso mais emblemático enfrentado pela Corte Máxima, o dos Correios.

Expusemos que não tínhamos como concordar com a generalização carta branca do Supremo Tribunal Federal para outorgar imunidade a todas e quaisquer atividades acessórias dos Correios, muito menos que se viesse a ampliar a imunidade às franquias postais, agentes pró-lucro, que em absolutamente nada se convergem no fundamento da Imunidade Recíproca.

Novamente, repudiamos essa fuga às finalidades essenciais, que foi justamente o instrumento utilizado pelo constituinte para impedir a fraude, a utilização da forma em detrimento do conteúdo.

Propusemos que, a despeito da impossibilidade de exame probatório em sede de recursos excepcionais, por óbice da súmula n. 279/STF, a matéria mereceria mais aprofundamento, para se verificar qual o reflexo econômico-financeiro das atividades acessórias na manutenção dos Correios e na respectiva prestação de serviços postais, tal como o efeito concorrencial destas sobre o mercado e sobre o consumo.

Se realmente houver equivalência entre o custo do serviço postal em sentido estrito (aquele indiscutivelmente imune) e a carga tributária que viria a ser imposta caso a imunidade das atividades acessórias fosse afastada, ver-se-á pelo menos como plausível a manutenção desta, pois, em efeitos práticos e econômicos (mas não jurídicos) a despesa pública é a mesma.

Agora, se a ECT, com o desempenho de atividades acessórias, viesse a ter de pagar um valor de tributos muito menor do que o custo do serviço postal propriamente dito, a despesa pública seria secundarizada, dando azo a uma lucratividade inidônea, pelo menos para fins de imunidade, de forma que a tributação por impostos se faria cogente e justificável em pretexto econômico-financeiro.

Essa análise, como dissemos, deverá ser somada ainda à dos efeitos concorrenciais (das atividades acessórias sob imunidade a impostos), apurando-os sobre os players já existentes, e, ao mesmo tempo, enquanto barreira de entrada em desfavor de novos players.

É claro que devemos considerar, para efeito prático, que seria realmente complicado separar contabilmente, dentro das atividades desempenhadas pelos Correios, o que seria ou não imune, bem como calcular com precisão qual o impacto das atividades acessórias sobre a realidade financeira da referida empresa.

Mas também não há, nos dias de hoje, como desconsiderar os efeitos concorrenciais de uma decisão jurídica, quiçá com relação ao comportamento de um agente de alcance nacional, tampouco deixar de levar em consideração a necessidade de manutenção de uma regra clara, objetiva, a respeito da imunidade, especialmente pela Corte responsável por fazê-lo.

Lembramos que um dos principais beneficiários da concorrência farta não é outro senão o consumidor, que terá mais possibilidade de escolha, será acobertado por um preço mais competitivo e, pela luta dos agentes, um produto de maior qualidade!

Tal circunstância não pode ser afastada por uma decisão que não se preocupe com a ordem econômica, que abrange, além do consumidor, o pleno emprego, a redução de desigualdades, dentre outros fatores ínsitos ao desenvolvimento.

Como visto, são muitas as variáveis a serem consideradas quando da outorga de imunidade recíproca a determinada empresa estatal, até porque não pode esse instituto fugir do seu fundamento de existência que é primordialmente a solidez do pacto federativo.

A preocupação é de não deixar este ser usado como vantagem concorrencial, beneficiando o Estado em sua administração indireta, em detrimento de centenas ou milhares de empresas, que empregam, distribuem renda e dão acesso a milhões de pessoas a instrumentos de alcance a seus direitos fundamentais.

Esta, que é a incumbência e finalidade dos serviços públicos, deve sim ser viabilizada pela retirada de obstáculos do caminho (*in casu*, impostos) e pela facilitação ao acesso com a inserção de agentes privados, em especial em locais de difícil acesso, mas sem violar princípios ditos basilares à nossa economia, qual a livre iniciativa e livre concorrência.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Traduzido por Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALMEIDA, Marcus Elidíus Michelli de. **Abuso do Direito e Concorrência Desleal**. São Paulo : Quartier Latin, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. –18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. **Direito dos serviços públicos**, 2 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. In SARMENTO, Daniel (org). **Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro; Forense, 2006.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 Ed. Atualizadora: Mizabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense., 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROSO, Luiz Roberto. **TERMINAIS PORTUÁRIOS DE USO PRIVATIVO MISTO. REGIME JURÍDICO. INVALIDADE DO DECRETO REGULAMENTAR**, disponível em http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_terminais_portuarios_de_uso_privativo_misto.pdf , acessado em 17 de maio de 2013 às 19:59.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, vol. 7, São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2004.

_____. **Direito econômico brasileiro**. São Paulo, Celso Bastos Editor, 2004.

BASTOS, Noel de Oliveira. **Considerações Sobre Desvio De Finalidade No Direito Constitucional Tributário: Do Estruturalismo Ao Teleologismo Do Direito Tributário Brasileiro**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós- graduação em

Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional. UFRN. 2012.

BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Coimbra: Livraria Almedina, 1976.

BERCOVICI, Gilberto. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição - Garantia Constitucional**. São Paulo: Método, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 207-208.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. (Coord.) – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **CASA DA MOEDA DO BRASIL**.
<http://www.casamotoeda.gov.br/portalCMB/menu/negocios/solucoesSeguranca/solucoesSeguranca.jsp> Acesso em: 19 de abril de 2013, às 08:02h

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 de abril de 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

BRASIL. **Medida Provisória 595, de 06 de dezembro de 2012**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2012/Mpv/595.htm>, Acesso em 21 de janeiro de 2013.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 19 de junho de 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Disponível em: <www.trf2.jus.br>. Acesso em: 11 de agosto de 2012.

BRAZUNA, José Luiz Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação – À luz do Artigo 146-A da Constituição** – Série Doutrina Tributária. Vol. II – São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAMPOS, Francisco. **Constituição Federal Brasileira**. 2 Ed. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1924.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9 Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **ICMS**. 8 Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano de. Princípios e Consequências. A Teoria da Escolha Racional como Método de Ponderação. In: Elali, André; Machado Segundo, Hugo de Brito; Trennepohl, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CARVALHO, Ivan Lira de. **A tributação das operações realizadas por meio eletrônico**. Revista de informação legislativa, v. 40, n. 160, p. 179-189, out./dez. de 2003. Brasília: Senado Federal. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 4. Ed., São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 8 Ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17 Ed, São Paulo: Saraiva, 2005.

CAVALCANTI, Denise Lucena. Anotações sobre o Sistema Tributário Brasileiro.. In: Elali, André; Machado Segundo, Hugo de Brito; Trennepohl, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. NOTÍCIA: **Programa Brasil Transparente ultrapassa adesão de 600 municípios em seis meses. Notícia publicada em <http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Noticias/2013/noticia07713.asp>** Acesso em 20 de junho de 2013.

CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e Isenção tributárias – pressupostos teóricos e traços diferenciais. In: **Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias**. Mônica de Almeida Magalhães Serrano (coord.). - São Paulo: Editora Verbatim, 2011.

CNM – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. NOTÍCIA: **Falta de recursos e dependência em repasses da União afeta a Saúde em Municípios. Notícia publicada em http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=20463:falta-de-recursos-e-dependencia-em-repasses-da-uniao-afeta-a-saude-em-municipios-de-baixa-renda-&catid=27:saude&Itemid=116** Acesso em 11 de julho de 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONVERGECON. NOTÍCIA: **Prodam assina primeiro contrato fora do âmbito da Prefeitura de SP.** Notícia publicada em: <http://convergecom.com.br/tiinside/27/02/2007/prodam-assina-primeiro-contrato-fora-do-ambito-da-prefeitura-de-sp/#.UdCMqj772y4>, em 27.02.2007. Acesso em: 22 de dezembro de 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias, Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado, Imunidade, Isenção e não incidência. **Tratado de Direito Tributário. Volume 2.** Ives Gandra Martins e outros. (Coords.). São Paulo: Saraiva, 2011.

ELALI, André; ZARANZA, Evandro. Algumas Ponderações acerca da Desconsideração do Direito à Fruição da Imunidade Tributária por Parte das Entidades Educacionais sem Fins Lucrativos. In: ELALI, André; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: MP Editora. 2005.

_____. O federalismo fiscal brasileiro. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas, n.70, setembro- outubro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. In: Roberto Ferraz (Coordenação). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação.** Vários autores. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FEITOSA, Raymundo Juliano Rêgo. **Finanças públicas e tributação na constituinte: 1987/1988.** Rio de Janeiro: América Jurídica, 2003.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico.** 4ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**, 8 Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Imunidades e isenções. In: **Estudos de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1996.

FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. **A natureza jurídica das imunidades tributárias.** Doutrinas essenciais v. 2: direito tributário : limitações constitucionais ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

FILHO, José dos Santos carvalho. **Manual de Direito Administrativo.** Lumen Juris, 24ª ed., 2011.

FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**, 3 Ed. São Paulo: RT, 2008.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Estrutura e Motivação do Ato Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 5ª ed., São Paulo, Malheiros, 2000.

GREEN, William. Tax Immunities. In Thomas Lewis and Richard Wilson (coordinators). **The Supreme Court**. 938-40. Salem Press, 2000. Disponível em <http://ebookbrowse.com/tax-immunities-william-green-pdf-d14177194>, Acesso em 01 de abril de 2013, às 20:19h.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Teoria dos Serviços Públicos e sua Transformação. In: **Direito Administrativo Econômico** (Coord. Ari Sundfeld) São Paulo, Malheiros, 2000.

HAYEK, Friedrich August Von. O setor Público e o Privado,. In: Roberto Ferraz (Coordenação). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**, 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**, São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Teoria geral das concessões de serviço público**. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Algumas questões relacionadas à tributação no Estado Contemporâneo: Arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações.**, In: Elali, André; Machado Segundo, Hugo de Brito; Trennepohl, Terence (coord.). **Direito Tributário – Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS MACHADO, Raquel Cavalcanti. O caos dos princípios tributários. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. V. 10. São Paulo: Dialética, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Livre Concorrência. In: Roberto Ferraz (Coordenação). **Princípios e Limites da Tributação 2 – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. Vários autores. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MARÍN, Antonio Marinez. **El Buen Funcionamiento de los Servicios Públicos**, Madri, Tecnos, 1990.

MARTINS, Ives Gandra. **Pesquisas Tributárias** – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário. 2a ed. São Paulo: co-Ed. CEU/Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

MCCULLOCH V. MARYLAND. Suprema Corte dos Estados Unidos, disponível em http://www.law.cornell.edu/supct/html/historics/USSC_CR_0017_0316_ZS.html, acessado em 05 de maio de 2013, às 17h.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 4 Ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional** 4. ed. – Gilmar Ferreira Mendes; Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco(Coord.). São Paulo: Saraiva, 2007.

NETO, Floriano de Azevedo Marques. **A nova regulamentação dos serviços públicos**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo. Fevereiro-março-abril de 2005, disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-1-FEVEREIRO-2005-FLORIANO-MARQUES-NETO.pdf> , Acesso: 21 de junho de 2012.

_____. Concessão de serviço público sem ônus para o usuário. In: WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme da Costa(Coord.). **Direito Público: Estudos em homenagem ao professor Adilson Abreu Dallari**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

NETTO. Alexandre de Oliveira. A imunidade tributária do Ar. 150, VI, D, da CF/88. Doutrinas essenciais v. 2: **Direito Tributário : limitações constitucionais ao poder de tributar**. MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira(Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma Constitucional Inconstitucional? A Propósito do Artigo 2º, § 2º, da EC 3/93**, São Paulo, Revista dos Tribunais nº. 13, 1995.

PYNDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. São Paulo: Makron Books, 1994.

REIS, Ana Maria Ribeiro dos. **A Imunidade Tributária Dos Templos Religiosos E Das Instituições De Educação E De Assistência Social: salvaguarda de valores fundamentais ao Estado e à sociedade**. Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como parte dos requisitos para obtenção do título de mestre. Orientadora: Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira. BRASÍLIA – DF, 2009.

SÃO PAULO. **PRODAM: Empresa de Tecnologia da Informação e Comunicação do Município de São Paulo**. <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/planejamento/prodam/clientes/index.php?p=554>. Acesso em: 02 de abril de 2012.

SÃO PAULO. **SABESP: COMPANHIA DE SANEAMENTO BÁSICO DO ESTADO DE SÃO PAULO.** <http://site.sabesp.com.br/site/imprensa/noticias-detalle.aspx?secaoId=65&id=5299>, acessado em 16 de maio de 2013, às 12:33h

SANTI, Eurico Marcos Diniz. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1, 1988, Vitória. **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1988.

SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos versus Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SCHIRATO, Vitor Rhein. Setor de Saneamento Básico: Regime Jurídico-Administrativo e Competências Regulatórias. In **Revista de direito administrativo**, V. 1., **Julho-Setembro 2004**, n. 237, Livraria e Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2004.

SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre Iniciativa dos Serviços Públicos.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In : SCHOUERI, L. E.; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense. 2005.

_____. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar. In. **TRIBUTAÇÃO, JUSTIÇA E LIBERDADE.** Marcelo Magalhães Peixoto e Edison Carlos Fernandes (Coords.). São Paulo: Juruá, 2005.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade tributária.** Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 1996.

SOUZA, Isabel Vaz - **Direito econômico da concorrência** - Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1993.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras linhas de direito econômico.** 5. ed. São Paulo: LTr, 2003.

TÁCITO, Caio. **Temas de Direito Público (Estudos e Pareceres)**, 3. Volume. Rio de Janeiro: Ed Renovar, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico.** São Paulo: Método, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier latin, 2004.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.