

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS ESTATAIS PRESTADORAS DE SERVIÇO PÚBLICO

GLEICIANE ALVES PEREIRA¹
SILVANA DUARTE DOS SANTOS²

RESUMO

O presente artigo tem como escopo a análise do instituto da imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviço público, um dos principais institutos do direito tributário nacional e legítima ferramenta de limitação ao poder de tributar em contraponto a reciprocidade dos entes estatais. A abordagem do tema terá início com breves considerações acerca da imunidade recíproca à luz da Constituição Federal, passando pela extensão e limitação de tal imunidade tributária e sua reciprocidade. Após a conceituação, haverá apontamentos sobre os pontos em que se difere do instituto da isenção e se faz necessária uma breve análise das principais situações de imunidade destacadas nas discussões acerca do tema nos tribunais superiores, além de um breve exemplo prático que recentemente se decidiu no Superior Tribunal Federal.

Palavras-chave: Imunidade. Recíproca. Monopólio. Empresa Pública.

ABSTRACT

The present article has the objective to analyze the institution of tax immunity of state enterprises providing public service, one of the leading institutes of national tax law and legitimate tool for limiting the taxing power, against the reciprocity of state entities. The approach to the subject will begin with brief remarks about each other in the light of the Constitution immunity, through extension and limitation of such tax immunity and their reciprocity. After conception, there will be notes on the points in which it differs from the Institute of exemption is required and a brief analysis of the main situations immunity highlighted in discussions on the subject in the higher courts, plus a brief practical example that was recently decided in Superior Federal Court.

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, UFMS Campus do Pantanal.

² Professora-orientadora do Curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, UFMS Campus do Pantanal.

Keywords: Immunity. Reciprocal. Monopoly. Public Company.

INTRODUÇÃO

Ao ser definida a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Carta Magna pátria confere a cada um desses entes o poder de tributar. No entanto, a Constituição não quer que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Desta forma, no que se refere à dimensão sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, bens, serviços ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar.

Nesse sentido, afirma Luciano Amaro em seu livro “Direito Tributário Brasileiro”:

O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. Yonne Dolácio de Oliveira registra o domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio sobre o princípio da capacidade contributiva. (2008, pg. 151)

Nesta feita, o autor citado entende que não se trata de uma remoção ou supressão do poder de tributar, mas sim situações imunes em que não existe o poder de tributar, e tal técnica assemelha-se a da isenção em que a lei tributária traduz o gênero de situações nas quais impõem o tributo, algumas espécies daquele gênero são declaradas isentas, ou seja, uma exceção da norma de incidência.

A Constituição da República também concede o tal benefício às entidades de assistência social que, não possuindo finalidade lucrativa, observam requisitos definidos em lei (CF, art. 195, § 7º). Apesar de o dispositivo constitucional referir-se a “isenção”, existe certa concordância jurisprudencial de que a Carta Magna não outorga exatamente neste ponto as isenções tributárias.

Por outro lado, ainda existe outro ponto polêmico que torna o tema intrigante, trata-se do encargo de concluir se os benefícios tributários dados pela Constituição devem ser abrangidos restritivamente, observando que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, que em síntese, faz referência à aplicação da interpretação

gramatical para os casos de isenção de obrigações tributárias e suspensão do crédito tributário, e em se tratando de empresas públicas, sociedades de economia mista e subsidiárias, todas essas pessoas jurídicas de direito privado segundo definição legal (Decreto-lei 200/67).

Assim, é certo que o tratamento tributário a ser dado para esse tipo de entidade, em conformidade com a leitura da Constituição Federal, deve ser o mesmo tratamento que é dispensado às empresas particulares da iniciativa privada (CF, art. 173, § 1º, II e § 2º).

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

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98)

[...]

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

[...]

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

Quando as empresas estatais são exploradoras de atividades econômicas, não ocorre a imunidade tributária recíproca citada no item anterior, vale o disposto no art. 173, § 2º, transcrito acima.

A função da Constituição em matéria tributária, entre outras, é a de distribuir competências, e a imunidade, no fundo, é uma limitação do exercício da competência tributária, pois, para certas pessoas ou bens, não há como os entes competentes cobrarem tributos.

Originalmente, deve-se observar que demonstra inegável a batalha entre normas constitucionais, o próprio Código Tributário e os elementos conceituais que se elevam a partir do sentido jurídico aceitável dos temas “empresa pública prestadora de serviços” e “empresa pública prestadora de serviços públicos”. Nesse sentido se houvesse a interpretação literal dessa matéria, mesmo em sede constitucional, certo seria saber se existe uma diferença suficiente entre os dois temas que permita concluir se uma ou outra podem ficar de fora das imunidades.

Há necessidade de se cientificar primeiramente se os benefícios fiscais insertos na Constituição Federal conseguem certamente alcançar tais empresas públicas, sociedades de economia mista e subsidiárias, apesar da igualdade de tratamento tributário pretendida pelo constituinte entre empresas da iniciativa privada e as empresas estatais (CF, art. 173, § 1º, II).

Desse modo, a pretendida concessão de benefício fiscal deve ser confrontada com as noções de serviço público e atividade econômica, e comparar, mais especificamente, com a vedação de benefícios fiscais para entes estatais não extensíveis ao setor privado (CF, art. 173, § 1º).

1.EMPRESAS ESTATAIS

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2006, p. 435), pela expressão “empresa estatal ou governamental”, indica que todas as entidades, civis ou comerciais, nas quais o Estado tenha o controle acionário, abrangendo a empresa pública e a sociedade de economia mista e outras empresas que não sejam geridas pelo Poder Público, existem traços que as diferenciam, tais como: a forma de organização e a composição do capital social da empresa.

Portanto, com relação à forma de organização, a sociedade de economia mista, por força no disposto no artigo 5º, do Decreto-lei nº 200/67, somente pode ser constituída sob a forma de sociedade anônima.

Já empresa pública, segundo o mesmo dispositivo legal, pode ser constituída sob quaisquer das formas admitidas em direito, ou seja, sociedade anônima ou sociedade limitada, que difere na composição do capital social da empresa.

Cabe explicar que na empresa pública, o controle acionário que o Estado detém é integral, ou seja, o ente político é detentor de todas as ações da sociedade. Como exemplo, podem ser citadas a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT -, a Caixa Econômica Federal – CEF -, a Infraero, a Dataprev, dentre outras.

Na sociedade de economia mista, a composição do capital como o próprio nome diz é misto, vez em que há participação conjunta do capital público e do privado, mas o controle societário deve ser público. Para ilustrar podem ser citadas como sociedades de economia mista, a Petrobrás e o Banco do Brasil.

A Constituição Federal de 1988 distingue em dois, os tipos de empresas estatais: as que exploram atividades econômicas e as prestadoras de serviços públicos. A exploração de atividade econômica assemelha-se as atividades exercidas pelos particulares, o Estado está exercendo uma atividade que visa o lucro, e não o interesse da população. O exemplo de tal afirmativa pode-se destacar a Petrobrás que não vende combustível a preço de custo; a Caixa Econômica Federal e o Banco

do Brasil não se abstêm de cobrar juros elevados e ainda altos valores pelos serviços por eles prestados.

Para concluir, situação oposta é a que ocorre com a estatal prestadora de serviço público, que neste tipo de empresa ou sociedade, o Estado não visa o lucro, mas tão somente satisfazer o interesse da população, através da prestação de serviços essenciais, sem os quais a vida em sociedade seria em alguns casos impossível, a exemplos de tais situações tem-se os serviços públicos de correios e telégrafos; o fornecimento de água e tratamento de esgoto, entre outros.

2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ESTATAIS

2.1A Imunidade Recíproca à Luz da Constituição Republicana Federal de 1988

A Constituição de 1988, na mesma conceituação das Cartas anteriores, afasta a tributação entre esferas de governo distintas, expondo no seu art. 150, VI, "a", em termos específicos e inequívocos, a chamada imunidade recíproca e, com isso, estimulando a unidade nacional. Conforme a determinada observação acima descrita o citado dispositivo constitucional assim está composto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

O tema desenvolve interessante controvérsia a respeito do perfeito julgamento do instituto constitucional da imunidade. O renomado autor de vários livros, Paulo de Barros Carvalho reflete a imunidade tributária como uma limitação constitucional às competências tributárias dos entes políticos, excludente ou supressora do poder tributário impeditivo da norma impositiva, fazendo uma avaliação crítica ao que denomina de "noção corrente de imunidade tributária".

Alguns autores e especialistas tributários como Ives Gandra Martins e Rui Barbosa Nogueira entre outros são pacíficos no entendimento que a imunidade tributária se diferencia como uma limitação à competência tributária, por deliberação exclusiva da Constituição, abrangendo pessoas e bens, atuando por supressão ou exclusão do poder de tributar.

Já o conceituado doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2005) indica uma obediência neste habitual conceito, e em suas palavras designa ser “um teste de congruência lógica, perguntando da amplitude sistêmica de cada afirmação, à luz de seus desdobramentos naturais”. E um dos pontos mais debatidos pelo autor citado é aquele que pondera sobre a imunidade como uma limitação constitucional à competência tributária.

O autor citado, ainda afirma que não existe classificação que releve a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, e ainda ser limitada pelo recurso da imunidade.

Já em outro momento, rebate a ideia que a imunidade elimina competência, designa que a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram e repulsa a analogia que se faz entre "imunidade e isenção".

E, ao final indica o seguinte conceito para a imunidade tributária:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas [...]. (CARVALHO, 2005, p. 18).

Independentemente da conclusão atormentada, se a imunidade se funda ou não em limitação ao poder de tributar, ou se ela caracteriza ou não hipótese de exclusão ou supressão do poder tributário, ou ainda se guarda ou não analogia com a *isenção*, vale ressaltar que no presente estudo observa-se que a imunidade se constitui em um obstáculo à incidência de regra jurídica de tributação.

Ainda para ilustrar, Hugo de Brito Machado em seu livro Curso de Direito Tributário, em uma bem sucedida definição sobre o tema dispõe que, "o que é imune não pode ser tributado", e assim completando o pensamento:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese da incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária. (2007, p. 304)

Assim nota-se que a regra de imunidade estabelece exceção e a Constituição demarca o campo do tributo, ou seja, onde e quando o legislador pode determinar a

hipótese de incidência da regra de tributação e a regra da imunidade afasta deste campo uma parcela que se torna imune.

2.2A concessão da imunidade recíproca nas empresas públicas e outros entes

Primeiramente deve-se ficar marcado que a imunidade tributária é gênero que se subdivide em espécies, mas o presente trabalho quer ater-se somente ao estudo da imunidade tributária recíproca, dirigida para as empresas públicas.

Portanto, na seara da aplicabilidade da imunidade recíproca concedida as empresas públicas sociedades de economia mista, Humberto Ávila defende que estas também devem ser abrangidas pela imunidade tributária recíproca. Afirma que a tal extensão foi feita pelo próprio texto constitucional às autarquias e instituições mantidas pelo Poder Público e que não pode ser interpretadas de forma literal.

Um dos principais argumentos expostos é o de que as empresas públicas prestam serviços qualificados como públicos, dada a sua importância e, ao prestá-los, as empresas são apenas instrumento do Poder Público. Neste sentido, enumera o autor acima citado:

Algumas atividades e alguns serviços são qualificados como públicos em razão da sua importância. A Constituição Brasileira atribuiu o caráter público a alguns desses serviços, exigindo que eles sejam prestados pelo Poder Público. Em função de razões operacionais, a realização desses serviços é transferida para determinadas entidades. Essas entidades são apenas instrumentos do Poder Público. É o Estado que presta o serviço por meio de uma instrumentalidade sua. Com razão, afirma Bandeira de Mello que empresas públicas e sociedades de economia mista são, acima de tudo, instrumento do Estado para atingir uma finalidade pública. Se, em razão do que foi dito, fica claro que as entidades públicas são apenas instrumentos do Estado, não resta dúvida de que a imunidade recíproca também abrange essas entidades que prestam serviços em nome do Estado. Caso contrário, o Estado seria prejudicado, já que ele mesmo é que presta, ainda que indiretamente, o serviço. (ÁVILA, 2004, p. 214-215).

Há também alguns critérios propostos pelo próprio autor, a pouco mencionado, para aplicação da imunidade da seguinte forma:

- 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 encalce finalidade econômica.

O autor mencionado argumenta que apenas as empresas prestam serviços públicos podem alcançar os privilégios fiscais concedidos aos entes públicos com a imunidade recíproca. Fato é que se explorem atividades econômicas propriamente ditas, se sujeitarão à regra do art. 173, parágrafos 1º, II e 2º, da Constituição Federal que dessa maneira, serão aplicadas as mesmas regras dispostas para a iniciativa privada. Assim descreve tal artigo:

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

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

[...]

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

[...]

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

A confirmação da tese de aplicação da imunidade tributária recíproca às empresas públicas é acentuada pelo renomado Sacha Calmon Navarro Coelho, mas indica que o critério para aplicação da imunidade deve ser que as empresas prestem serviços públicos vinculados às finalidades essenciais ou destas decorrentes em relação aos entes políticos. De tal modo, a empresa pública é avaliada como uma extensão do próprio Poder Público incumbido pela prestação daquele serviço, operando como órgão da Administração indireta. Embora sobreponha que, as atividades desenvolvidas não devem se igualar às atividades econômicas próprias das empresas privadas.

Deve-se salientar que, é necessário ser a mais abrangente possível, a interpretação a ser dada à regra de imunidade tributária recíproca, observando que seu embasamento mais importante é a proteção e manutenção da forma de Estado Federal, por isto sendo avaliada como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. Imperativo se faz a transcrição de trecho da doutrina de Roque Antonio Carrazza, sobre o assunto:

Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera,

tanto que inscreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado (art. 60, §4º, I). (2005, p. 689-690)

Assim sendo, um dos meios de resguardar a forma de Estado Federal é conservando a autonomia das pessoas políticas. A ausência de capacidade contributiva também deve ser considerada como fundamento da imunidade em questão, mesmo que subsidiariamente, por principalmente proteger a forma federada de Estado. Nesta feita, a imunidade recíproca deve ser considerada como uma regra, uma cláusula pétrea e seu fundamento com sua importância e hierarquia constitucional.

Com estas breves considerações a respeito da conceituação do instituto, restam a análise da abrangência da imunidade recíproca das espécies tributárias abarcadas à disposição dos entes federativos e qual o campo de atuação.

2.30 alcance da aplicabilidade da imunidade recíproca

No art. 150, VI, “a” da Constituição Federal, está previsto a imunidade recíproca ao proibir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros.

No parágrafo segundo do art. 150, descreve que a imunidade “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” e tal vedação de se cobrar impostos de um ente político em relação a outro, como proteção do pacto federativo, o Poder Constituinte também estende a mesma vedação em relação às autarquias e fundações públicas.

Nota-se que as empresas estatais prestadoras de serviços públicos, principalmente as que prestam em regime de monopólio, equiparam-se às autarquias, fazendo jus ao privilégio da imunidade tributária recíproca, forçoso se faz destacar quais os impostos que seriam abarcados.

A imunidade tributária das autarquias compreende os impostos incidentes sobre o seu patrimônio, renda e serviços e os tais impostos abrangidos por este benefício fiscal seriam: Imposto de Renda, IOF, ITR, ITBI, ITD, IPVA, ISS, e IPTU, pois como já posto anteriormente estes tributos usam como aspecto material da norma de incidência tributária a renda, o serviço e o patrimônio.

Mas, ainda que o fato gerador do Imposto de Importação, ICMS e IPI, não seja a aquisição de renda, ou prestação de serviços, quando incidentes sobre bens destinados ao patrimônio da estatal, encontram-se também sujeitos a tal regra da imunidade, visto que o aspecto material da norma de incidência tributária será o patrimônio.

Ademais, o que deve ser levado em conta é o objeto da tributação (no caso o serviço), e não o fato de a estatal ser a prestadora ou a tomadora deste, ainda cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, já vem, há tempos, interpretando de maneira bem extensiva o conceito de impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços. Sendo que o escopo da imunidade tributária recíproca é evitar a tributação de entes da Federação por outros, visto que isto pode comprometer o funcionamento do Estado Brasileiro.

Conclusivamente, se percebe que a imunidade tributária recíproca das estatais prestadoras de serviços públicos abrange os seguintes impostos: Imposto de Renda (IR), ISS, IPVA, IPTU, ITR, ITBI, IOF e ITD, já o Imposto de Importação, ICMS e IPI tão somente quando incidentes sobre um bem que está sendo destinado ao patrimônio da estatal, e finalmente o ICMS incidente sobre o serviço de telecomunicações.

Cabe ressaltar ainda que, a finalidade da imunidade tributária recíproca é impedir a tributação de um ente da Federação por outro, visto que poderia comprometer o funcionamento do Estado Brasileiro no todo ou em parte.

3. IMUNIDADE *VERSUS* ISENÇÃO

Após a definição do conceito da imunidade, deve abrir este capítulo para distinguir a imunidade da isenção. Assim, se a imunidade opera no plano da definição da competência tributária, tem previsão constitucional e é uma hipótese de não-incidência qualificada, já isenção opera no plano do exercício da competência tributária e é definida por lei infraconstitucional, sendo uma hipótese de exclusão do crédito tributário.

A fundamental distinção entre a imunidade e a isenção é no que se refere ao fato de que a imunidade intervém na definição da competência e a isenção no seu exercício. Assim, a exemplo dos papéis e revistas que são imunes ao ICMS, está se expondo que esta situação encontrar-se fora do campo de competência do Estado

que, se não houvesse esta presunção de imunidade, mas estaria isenta por previsão legal, dir-se-ia que o Estado tem a competência para cobrar o ICMS de revistas e papéis e definiu ao prever em lei Estadual que esta hipótese estaria isenta.

Deve-se destacar o art. 195, § 7º da Constituição Federal dispondo que, “são isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

No artigo acima transcrito a nomenclatura correta que deveria ser usada seria a “imunidade”, como norma constitucional que proíbe a tributação para o custeio da seguridade social, das entidades beneficentes, trata-se de imunidade e não, propriamente, de isenção. A imunidade condiciona o exercício da tributação, enquanto a simples isenção é benefício fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado. Assim comentou Paulo de Barros Carvalho:

[...] Assim com a ressalva do tropeço redacional, em que o legislador empregou isenção por imunidade, vê-se que há impedimento expresso para a exigência de contribuição social das entidades beneficentes referidas no dispositivo [...] (2005, p.175).

A imunidade ora em questão não está à disposição do legislador, que não pode afastá-la. Na ADI 2028-DF, foi expressamente reconhecido em se tratar de imunidade e não isenção.

Assim, conclusivamente as isenções, por sua vez, se materializam nas leis infraconstitucionais, e nada mais são do que a dispensa no pagamento de um tributo. As isenções, ao lado da anistia, são consideradas hipóteses de exclusão do crédito tributário.

3.1 Análise do caso da Empresa Pública de Correios e Telégrafos

A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ETC é uma empresa pública federal que executa, ao menos, dois serviços de manutenção obrigatória para a União, nos termos do art. 21, X, da CF, quais sejam: os serviços postais e de correio aéreo nacional.

Entendeu-se que, embora a controvérsia acerca da caracterização da atividade postal como serviço público ou de índole econômica e a discussão sobre o conceito de serviços postais e outros serviços prestados de cunho econômico é diferente do seu fim de atividade postal.

O entendimento da Corte Superior, anteriormente com relação às empresas públicas está consubstanciado no RE 407.099/RS, ao analisar a imunidade tributária em relação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, relator o Ministro Carlos Velloso, e consignada no informativo nº 353:

INFORMATIVO Nº 353 - TÍTULO ECT e Imunidade Tributária Recíproca - PROCESSO RE 407099 - ARTIGO A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado ("Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros"). Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT. Afastou-se, ainda, a invocação ao art. 102, III, b, da CF, porquanto o tribunal *a quo* decidira que o art. 12 do mencionado Decreto-Lei não fora, no ponto, recebido pela CF/88. Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público. Leia o inteiro teor do voto do relator na seção de Transcrições deste Informativo. Precedente citado: RE 230072/RJ (DJU de 19.12.2002). RE 407099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.6.2004. (RE-407099). (Fonte: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudência>)

A imunidade descrita está a indicar, expressamente, apenas os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como as autarquias e fundações públicas), o que demonstrou, a princípio, que a imunidade não se estende às sociedades de economia mista e empresas públicas.

Naquela época, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade recíproca também se estende à sociedade de economia mista e empresas públicas na qualidade de prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.

Atualmente e recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou procedente outros processos por meio de repercussão geral da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em que extraiu o ente público do pagamento de um passivo bilionário, a maioria dos ministros entendeu que a companhia não deve pagar ISS sobre serviços prestados a terceiros e não incluídos no monopólio postal.

O caso, em suma, versa sobre o contexto que diversos municípios exigem o recolhimento do ISS sobre atividades exercidas pelos Correios que no julgamento

por meio de repercussão geral, o município de Curitiba cobrava ISS sobre a venda e resgate de títulos de capitalização, há processos também discutindo a tributação pelo recebimento de mensalidades do Baú da Felicidade, inscrição em concursos e comercialização de revistas e apostilas.

Os Correios, na última prestação de contas divulgada, referente a 2011, previam um passivo de R\$ 13,5 bilhões com a discussão relativa à cobrança de ISS e ICMS sobre serviços não incluídos no monopólio postal. Acrescenta-se que, há pelo menos, um consenso em que os serviços a propósito de um monopólio e exclusividade dos Correios têm imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150 da Constituição Federal. Alguns ministros do STF consideraram sem nenhum cabimento estender a garantia para os serviços realizados por meio de concorrência, sob o risco de dar um tratamento privilegiado à ECT.

O relator neste processo, ministro Joaquim Barbosa, citando o caso de outra estatal (a Infraero), criticou que: “A Constituição é clara, qualquer ente estatal ou privado que exerce atividades com fins lucrativos não pode ter benefício da imunidade recíproca”, Segundo ele, a empresa (Infraero) cede a particulares terrenos “em locais dos mais privilegiados”, beneficiando-os com a imunidade tributária. “Não pagam um tostão de imposto.”

Os ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello, Ayres Britto Toffoli e Rosa Weber a foram a favor da estatal, alegaram que seria difícil diferenciar os serviços postais dos prestados por meio do regime de concorrência e ressaltaram que o interesse social da companhia, que tem a obrigação de prestar serviços em todos os cantos do país, e ainda acrescentou Lewandowski, que não se cria nenhuma desigualdade, mesmo que sofra prejuízo, a empresa de Correios presta serviços onde a iniciativa privada não oferece ou não quer oferecer.

Os ministros levaram consideração o argumento dos Correios a respeito do subsídio cruzado, ou seja, a empresa utiliza o lucro com os serviços sem exclusividade para manter o serviço postal, por vezes deficiente.

Por fim, pode-se concluir que, mais uma vez cabe ressaltar, que a finalidade da imunidade tributária recíproca é impedir a tributação de um ente da Federação por outro, lembrando que poderia comprometer o funcionamento do Estado Brasileiro no todo ou em parte e acabaria por tornar principalmente a manutenção de certos serviços essenciais totalmente inviáveis.

CONCLUSÃO

Conclui-se, com alicerce na interpretação teleológica dos dispositivos constitucionais tributários e relativos à ordem econômica, que a a imunidade recíproca de que trata o art. 150, inciso VI alínea a, da Constituição Federal faz referência somente aos impostos, considerados os tributos vinculados, não sendo recepcionadas as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. A imunidade somente diz respeito aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

Quanto aos impostos que a imunidade recíproca dá guarita, são os seguintes: IRPJ - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; ITBI - impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia entre vivos e mortos; IPTU - imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana; ITR - imposto sobre a propriedade rural; IPVA - imposto sobre propriedade de veículos automotivos; ICMS - imposto estadual sobre serviços de transporte e comunicações; ISS - imposto municipal sobre serviços.

Em relação ao critério subjetivo é possível afirmar, com base nas atuais doutrinas e jurisprudências, que a imunidade tributária recíproca deve abranger também as empresas públicas a depender das atividades que estas abrangem. Para a doutrina, as empresas públicas são classificadas segundo seu tipo de atividade, ou seja, em duas espécies: empresas públicas que exercem atividade econômica e empresas públicas que prestam serviços públicos.

Em relação à primeira espécie, a Constituição consignou, em seu art. 173, caput e § 2º, que as empresas públicas só podem exercer atividade econômica em casos excepcionais e, nestes casos, em relação a elas fica vedado o gozo de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

Contudo, a tese de extensão da imunidade às empresas públicas resta viável em relação às empresas que não exercem atividade econômica, mas prestação de serviços públicos. Desse modo, ao aplicar a imunidade tão somente às empresas públicas prestadoras de serviços públicos não se estará a ferir a regra do art. 173, da Carta Magna.

De tal forma, como cabe ao Estado a prestação de serviços públicos, conforme se depreende do art. 175, da Constituição, podendo este delegar a

atividade por meio de concessão, permissão ou autorização ao setor privado, incumbindo a este fiscalizar a prestação do serviço que lhe competiu ou delegar a algum ente da própria Administração Pública, na forma da lei, inclusive às empresas públicas.

Assim, se o serviço público for prestado por empresas públicas, estas devem ser consideradas como uma extensão do próprio Estado, e devem ser aplicados os benefícios relativos a ele. Ficando claro e evidente que a aplicação da imunidade está condicionada à verificação de que as empresas públicas a serem protegidas da tributação não se encontram em concorrência com as empresas privadas no mercado e se estiver determinado que se a empresa pública pratica atividade econômica ou concorre no mercado com a iniciativa privada, a esta deve ser conferida o regime jurídico próprio das empresas privadas, em obediência ao art. 173, § 1º, II, da Carta Magna.

A empresa pública prestadora do serviço não deve servir finalidade econômica para que seja abarcada pela imunidade recíproca. Deve-se observar que o recebimento de contraprestação pelo serviço prestado não determina de forma imediata que a empresa esteja desenvolvendo finalidade de ordem econômica, pois a contraprestação nem sempre é proporcional ao serviço, não fundando o recebimento deste valor ao fim principal a ser tocado, mas sim a própria prestação do serviço público.

Segundo o Supremo Tribunal Federal que reconheceu o alcance da Empresa Pública de Correios e Telégrafos – ECT quanto à tese da aplicação da imunidade tributária recíproca, fundamental foi a interpretação extensiva da imunidade destinada às autarquias em relação à empresa pública acima citada, em razão de que esta presta serviço público de competência da União, nos termos do art. 21, X, da Constituição, e de ter permanecido explícito que a empresa não exercia atividade econômica e sim prestação de serviço público.

E em outro julgamento mais recente no qual se alegou que seria difícil diferenciar os serviços postais dos prestados por meio do regime de concorrência, ressaltou-se o interesse social da companhia, que tem a obrigação de prestar serviços em todos os cantos do país. Novamente foi considerado o argumento dos Correios a respeito do subsídio cruzado, ou seja, a empresa utiliza o lucro com os serviços sem exclusividade para manter o serviço postal, por vezes deficitário.

Finalmente, ao ser avaliado a exata extensão da imunidade recíproca concedida à ECT e ao considerar os argumentos apresentados pela doutrina, foi totalmente possível entender e afirmar ser totalmente viável a aplicação da mesma tese a outras empresas públicas que prestam outros serviços públicos diversos do serviço postal. Mas, tais serviços devem se enquadrar nos requisitos fixados pela doutrina e jurisprudência, para a inclusão destas empresas públicas na imunidade tributária recíproca.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 15ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária - 6ª ed., 9ª tiragem – Malheiros Editores – São Paulo - 2009.
- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado – 3ª ed. – rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. Direito Administrativo Descomplicado – 17ª ed. – rev., atual. e ampl. - Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2009.
- ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência - 11ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2006.
- CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO FILHO. José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 17ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.
- LENZA, Pedro. Direito Constitucional esquematizado. 11ª ed. São Paulo: Editora Método, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 28ª ed. Malheiros Editores – São Paulo - 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidades tributárias. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional – 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado; EMAFE, 2009.