

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL**

LUÍS EDUARDO GOUVÊA FERNANDES

**RIO DE JANEIRO
2017/ 2º SEMESTRE**

LUÍS EDUARDO GOUVÊA FERNANDES

**A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL**

Trabalho de conclusão de curso,
elaborado no âmbito da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro, como
pré-requisito para obtenção do grau de bacharel
em Direito, sob a orientação da Professora Mr.
Laís Gramacho.

RIO DE JANEIRO
2017/ 2º SEMESTRE

LUÍS EDUARDO GOUVÊA FERNANDES

**A EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA CONSTITUCIONAL**

Trabalho de conclusão de curso, elaborado no âmbito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da Professora Mr. Laís Gramacho.

Data de Aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Professora Laís Gramacho Colares

Membro da Banca

Membro da Banca

**RIO DEJANEIRO
2017/2º SEMESTRE**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por me abençoar e me proporcionar estes 5 anos de faculdade, dos quais pude desfrutar imensamente

Agradeço à minha família, mãe, pai e irmão, que sempre me deu o suporte necessário na persecução do tão sonhado diploma universitário. Sem essa base eu não teria alcançado a formação acadêmica e moral da qual disponho atualmente.

Agradeço à minha namorada, Deborah Mothe, que me apoiou e teve paciência comigo na parte mais conturbada da faculdade: o final. Sua ajuda foi fundamental para que eu pudesse manter a calma e serenidade de modo a elaborar o trabalho de conclusão de curso de forma dedicada e prazerosa.

Além disso, gostaria de enfatizar o quão fundamental foi a ajuda e carinhos dos amigos acumulados ao longo desse período na graduação. Cada amizade serviu de alicerce para que eu pudesse aproveitar a faculdade, não só dentro de sala, mas fora dela em diversas festas e eventos. Aqui destaco a importância da equipe de atletismo Falcões da Nacional, que fez com que eu me apaixonasse cada vez mais pela instituição fenomenal que é a Faculdade Nacional de Direito do Brasil.

Agradeço aos amigos que entraram comigo, aos já formados, aos que conheci ao longo de faculdade. Agradeço às ex alunas Ana Luíza Salgado, Jaqueline Sousa e Natasha Mandela que muito me ajudou na elaboração deste trabalho e aos demais formandos que me passaram um pouco da sua experiência.

Por fim, agradeço àqueles que conhecendo um pouco menos contribuíram para meu desenvolvimento como um todo ao longo desses anos.

Obrigado!

RESUMO

Este trabalho monográfico tem por objeto o estudo acerca do desenvolvimento jurisprudencial sobre a aplicação da imunidade tributária recíproca nos casos concretos que tem chegado ao Supremo Tribunal Federal. Devido à controvérsia referente à aplicação da norma imunizante, se faz necessário examinar os aspectos que têm sido determinantes no reconhecimento desta imunidade em casos não previstos originariamente pelo poder constituinte. Observa-se que a jurisprudência tem se pautado em diversos fatores que devem ser considerados para verificar se outras entidades, além das políticas, farão jus a norma que *a priori* visa tão somente a manutenção da higidez do pacto federativo, resguardando a igualdade entre os entes federados. Ver-se-á que o STF ainda trata com cautela o critério da atividade exercida pelo ente, seja ela atividade econômica ou de serviço público, visto que esse será determinante na aferição do merecimento da imunidade. Desta forma, traça-se a evolução da imunidade intergovernamental, desde a sua origem, até os últimos acórdãos proferidos pela Corte Constitucional.

Palavras-chave: Imunidade. Princípios. Capacidade Contributiva Atividade econômica. Serviço Público. Impostos.

ABSTRACT

This monographic work has as its object the study about the jurisprudential development on the application of reciprocal tax immunity in concrete cases that have reached the Federal Supreme Court. Due to the controversy regarding the application of the immunizing standard, it is necessary to examine the aspects that have been decisive in the recognition of this immunity in cases not foreseen originally by the constituent power. It is observed that the jurisprudence has been based on several factors that must be considered to verify if other entities, in addition to the policies, will be entitled to the norm that a priori aims only at maintaining the sanity of the federative pact, safeguarding the equality between the entities federated. It will be seen that the Supreme Court still treats with caution the criterion of the activity performed by the entity, be it economic activity or public service, since this will be determining in the assessment of the merit of immunity. In this way, the evolution of intergovernmental immunity, from its origin, up to the last judgments handed down by the Constitutional Court, is traced.

Key words: Immunity. Principles. Contributory capacity. Economic activity. Public service.

Taxes

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 - ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO E AS NORMAS IMUNIZANTES ..	9
1.1 O poder de tributar e a função do tributo	9
1.2 Limitações ao poder de tributar	13
1.2.1 Competência tributária	13
1.2.2 Princípios e regras limitadores	15
1.3 Visão retrospectiva das imunidades	17
1.3.1 Evolução Constitucional 1824 – 1988	20
1.4 Aspectos gerais da regra da imunidade	22
1.5 Normas imunizantes na CF/88	24
CAPÍTULO 2 - A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E SEUS DESDOBRAMENTOS	27
2.1 Origem da imunidade intergovernamental	27
2.2 Princípios basilares	31
2.3 Imunidade recíproca e sua aplicação	36
2.4 Aspectos Jurisprudenciais	40
CAPÍTULO 3 – A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	44
3.1 RE.601.392 – O acórdão dos Correios	44
3.2 RE 580.264 e 253.472 – Acórdão da CODESP e Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A	49
3.3 RE 594.015 – O acórdão da PETROBRAS	55
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como área de conhecimento o Direito Tributário, com objetivo de abordar a questão da aplicação da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, VI, a, CRFB.

A justificativa para a escolha do tema se baseia na série de decisões do Supremo Tribunal Federal que, não obstante se deparar com a regra frequentemente, ainda profere decisões pouco objetivas e uniformes, fazendo com que nasça uma polêmica quanto ao reconhecimento de tal imunidade.

Inicialmente, cabe analisar o cenário do direito tributário e verificar com o intuito da norma no cenário de sua origem. A imunidade tributária foi se moldando historicamente até atingir a acepção atualmente existente, qual seja a de garantia de direitos fundamentais.

Esta se apresenta como decorrência de mecanismos limitadores do poder de tributar inerente ao Estado. Princípios como isonomia, capacidade contributiva e o princípio federativo auxiliaram na modelagem da norma imunizante que, apesar de ser tido como injusta à época de seu surgimento, passa a ir em sentido oposto, visando ideais de justiça e igualdade.

A imunidade recíproca, em destaque no trabalho, consiste na impossibilidade da cobrança de impostos dos entes políticos, uns dos outros, de modo a impedir a imposição de vontade entre eles por meio da tributação.

A partir disto, surgem alguns casos em que entidades alegam poder ser beneficiárias da norma imunizante, pleito este que tem gerado decisões complexas e polêmicas, pautadas em critérios que levam à ponderação sobre o merecimento da imunidade por parte desses entes privados.

A pesquisa se baseia no método fenomenológico, ocorrendo a partir de decisões já proferidas, através de uma análise qualitativa, buscando integrar as lições da doutrina à aplicação jurisprudencial.

Desta forma, abordar-se-á a temática em três momentos. O primeiro será feito de forma a elucidar a teórica acerca da instituição dos impostos e a introdução à ideia de imunidades. Em um segundo momento se estudará o instituto da imunidade tributária recíproca, especificamente. Por fim, cabe analisar a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do reconhecimento de tal imunidade.

A ideia na última parte consistirá em demonstrar a transição dos posicionamentos perfilhados pelos ministros, que no decurso de aproximadamente 10 anos tiveram entendimentos diferentes com base em alguns critérios a serem apontados. A jurisprudência tratada tem como foco a aplicação da imunidade nas entidades de Administração Indireta, tratando, portanto, de Empresas Públicas e Sociedades de Economia mista que, malgrado se apresentarem como pessoas jurídicas de direito privado, tiveram a imunidade tributária recíproca reconhecido pelo atendimento a alguns critérios a serem elucidados.

CAPÍTULO 1 - ESTUDO SOBRE A TRIBUTAÇÃO E AS NORMAS IMUNIZANTES

1.1 O poder de tributar e a função do tributo

Historicamente, o Estado tem sido considerado um grande centro de poder. Ocorre que este poder atribuído a ele deve ser limitado pelo Direito, de modo a evitar o cometimento de arbitrariedades e desdobramentos que não configurem o interesse social. Norberto Bobbio entendia poder como “a capacidade ou a possibilidade de agir, de produzir efeitos”¹. Esse poder conferido ao Estado não decorre de mera existência de um governante, seja ele monarca, ditador, etc, mas da soberania que lhe é inerente, que é qualidade do poder estatal. Esta é utilizada como fundamento para imposição da vontade estatal.

Diante disso, podemos observar que decorre deste aspecto soberano a possibilidade da instituição de tributos por parte do Estado, uma vez que considerada imprescindível ao atendimento das necessidades primazes estatais e ao custeio de suas atividades. Aqui, novamente carecemos do Direito, especificamente o Tributário, para que se limite o poder de

¹ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 7 ed. Brasília: UnB, 1998. (apud MACHADO,2015 p.22)

tributar exercido pelo Estado soberano. A Constituição vem a ser um instrumento desta limitação.

José Casalta Nabais ainda enfrenta essa questão do “estado fiscal” como sendo dotado de um limite mínimo, correspondendo ao necessário para a subsistência *estadual* que, se não satisfeito, coloca em risco a existência do Estado.² No entanto, deve-se atentar para o debate quanto ao poder máximo do estado, devendo observar justamente o princípio da legalidade, que visa limitar esse poder tributário.

A tributação, portanto, é considerada um fato incontestável, visto que será tida como obrigação jurídica imprescindível para que o Estado se proponha a efetivar o bem estar social. Além disso, o pagamento destes tributos pode ser entendido como um sacrifício necessário para que o contribuinte possa usufruir do restante de seu patrimônio. O tributo é entendido por diversos doutrinadores, entre eles Leandro Paulsen, como “inerente ao Estado, seja ele totalitário ou democrático”³

Cabe observar que, o ato de pagar tributos não confere necessariamente o sinalagma contributivo, ou seja, não deve se entender que as prestações do Estado se vinculam diretamente ao pagamento destes tributos, nem mesmo que aqueles que são mais onerados com a carga tributária têm mais direito de usufruir dos serviços estatais que aqueles que são menos onerados. Tal concepção se deve aos ideais da solidariedade e capacidade contributiva, que de forma clara, consistiria em um sistema que uns pagam mais e outros menos, na medida de suas possibilidades, de sorte que todos possam usufruir das mesmas prestações de um Estado garantidor de direitos

Quanto à conceituação do tributo, Hugo de Brito afirma, de modo genérico, que “é o instrumento utilizado pelo Estado para a obtenção dos recursos financeiros dos quais necessita para o custeio de suas atividades”⁴, dotado ainda da função interventiva do Estado de modo a

² José Nabais em **O dever fundamental de pagar impostos** salienta que “o princípio do estado fiscal apenas requer que o estado não se afunde por incapacidade financeira (...)”

³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 13.

⁴MACHADO, Hugo de. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 36.

regular a atividade econômica. Nesse sentido, Roque Carrazza defende que “a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada”⁵

Todavia, a definição que parece mais completa seria a do autor Leandro Paulsen que afirma que tributo é:

“(...) prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público”⁶

Por outro lado, a definição legal de tributo se encontra no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que assim expressa:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁷

Depreende-se destes dois conceitos a compulsoriedade da prestação que, destinada a custear a estrutura do Estado e dos serviços públicos, é exigida independente de contraprestação direta, não podendo constituir sanção e devendo ser determinada por lei.

Quanto aos seus objetivos, os tributos existentes têm, como já suscitado, a função de arrecadar recursos para custear a atividade do Estado, através da captação dos valores derivados do âmbito privado e transferência destes ao setor público, exercendo sua função fiscal, ou seja, estritamente arrecadatória. Daí a ideia de receita pública derivada. No que tange aos impostos, José Casalta frisa que estes “podem ser fiscais se tiverem por objectivo principal ou predominante a obtenção de receitas para a satisfação das necessidades financeiras do estado (*lato sensu*)”.⁸

⁵ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.412.

⁶ PAULSEN, Leandro. Op cit. , p.33.

⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1998, p.225

No entanto, a tributação ainda tem como finalidade a intervenção sócio-econômica, de modo a estimular ou desestimular atividades econômicas e condutas do contribuinte, visando atingir finalidades além da mera arrecadação, o que consiste no cunho extrafiscal do tributo. Essa feição diz respeito diretamente à polêmica existente nas decisões judiciais sobre o reconhecimento da imunidade tributária para sociedade de economia mista que atua em regime concorrencial enquanto se utiliza de terreno expressamente abarcado pela imunidade, conforme se verá adiante.

Além do papel de custear o funcionamento da máquina pública e os serviços cuja responsabilidade recai ao Estado, Paulsen ensina que temos o “dever fundamental de colaborar com a tributação.” Acrescenta ainda que:

“Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de direito democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.”⁹

Tal ideia constitui o cerne da obra “O dever fundamental de pagar impostos” de JoséCasalta Nabais, já referenciada alhures.

Desta forma, podemos concluir que a tributação da sociedade se faz necessária para que o próprio tributado usufrua da condição de vida satisfatória que lhe deve ser garantida, uma vez que há uma onerosidade a ele dispensada.

Nesse diapasão, faz-se necessário no decorrer do texto, a análise de uma espécie de tributo, qual seja o imposto, que possui suas especificidades e constitui foco do presente trabalho, vez que a imunidade recíproca abrange unicamente a referida espécie.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p.18.

1.2 Limitações ao poder de tributar

1.2.1 Competência tributária

A competência tributária está atrelada à idéia de legitimidade para tributar do Estado, tendo por certo um viés delimitativo do poder tributário de cada ente político, poder este que Nabais descreve como “em sentido estrito ou técnico como o conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos”¹⁰.

Por ter a competência importância irrefutável para a tributação harmônica, é necessária a orientação por meio da Constituição Federal, obedecendo as duas acepções distintas da distribuição de competências: a positiva, que permite o exercício da competência do ente político na pessoa do legislador e a negativa, obstando os entes incompetentes de interferirem na competência tributária dos outros que se apresentam como legitimados.

Destaca-se ainda que, na visão deste autor, devem ser observados dois planos distintos referentes à instituição de competências, sendo o plano da instituição dos impostos e o plano da exigência destes. Por isto, cabe observar que a capacidade de instituir o tributo não enseja impreterivelmente na capacidade para cobrá-lo.¹¹

A outorga de competência possui natureza legislativa plena, conforme preleciona o artigo 6º do CTN¹², dando ao ente a capacidade para instituir o tributo e regulamentá-lo como lhe convier, observadas as limitações existentes. Podemos ainda lhe atribuir alguns aspectos necessários ao seu exercício, quais sejam a incaducabilidade, como a impossibilidade de perda ou transferência pela ausência de seu exercício; a indelegabilidade (referente à competência fiscal e não às funções fiscais, as quais poderão ser livremente delegadas, como fiscalização e lançamento) já que aos entes são repartidas as competências e estes não podem

¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1998, p.277.

¹¹ Ver-se-á que, não obstante estes dois planos, será possível que exista a cobrança sem violar a regra da imunidade prevista na CF, como será visto a frente.

¹² BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). “A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

repassar a terceiros; e a irrenunciabilidade, que impossibilita os entes de abrirem mão de suas competências conferidas constitucionalmente. Roque Antonio Carraza¹³ ainda elenca atributos como facultatividade, inalterabilidade e exclusividade, que são refutados por outros doutrinadores.

A repartição destas competências se mostra uma clara decorrência do pacto federativo, que será desenvolvido adiante, além de figurar como cláusula pétrea no artigo 60, §4º da Carta Política.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Em linhas gerais, temos as competências para impostos (onde elencamos a competência residual exclusiva da União), taxas e contribuições de melhoria. No tocante aos primeiros, encontramos nos artigos 153¹⁴, 155¹⁵ e 156¹⁶ da CF as competências expressas da União, Estados e Municípios, respectivamente, tendo o DF competência híbrida estadual e municipal. Já no que se refere às taxas e contribuições de melhoria, as três esferas gozam da possibilidade de instituí-las.

Diz-se ainda que a competência pode ser determinada por 3 fatores específicos, sendo eles a atividade estatal, a base econômica ou a finalidade em que se baseia o tributo. Estes critérios servem para que haja uma coerência e se observe a necessidade real da criação do tributo, servindo assim, como uma limitação à instituição deste. Tal limitação é necessária para que se impeça a arbitrariedade e abuso do poder tributário estatal, podendo ser instrumentalizada por uma série de princípios e regras, dentre as quais a repartição de competências se encontra e se faz imprescindível.

¹³ CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.526.

¹⁴ Compete à União instituir o IR, IPI, IOF, IGF, ITR, II e IE.

¹⁵ Compete aos estados e Distrito Federal instituírem ICMS, IPVA e ICMD.

¹⁶ Compete aos Municípios instituírem IPTU, ITBI e ISS.

1.2.2 Princípios e regras limitadores

Corolário desta necessidade de limitar esse poder tributário inerente aos entes políticos, surge uma série de princípios e regras que são mecanismos responsáveis por cumprir esta função, de modo a resguardar as garantias individuais do contribuinte, encontrando arrimo constitucional. Aliomar Baleeiro faz alusão direta à “imunidades e princípios”¹⁷ sendo que aquelas figuram como espécies das regras presentes na CF de 88. Já Regina Helena da Costa, prefere a expressão “princípios e demais normas disciplinadoras”¹⁸, abrangendo nestas “normas” o conceito de imunidade tributária

Esse conjunto normativo é oriundo da função precípua do direito tributário e visa instrumentalizar a proteção daqueles que arcam com o ônus de transferir seu patrimônio ao Estado na busca de um bem coletivo.

Deve-se explicitar, ainda que brevemente, a diferenciação entre princípios e regras, para melhor esclarecer a função destes no ordenamento.

Integrando o conceito de normas jurídicas, as regras são tidas como normas objetivas de aplicação à maneira “tudo ou nada” enquanto os princípios são mandados de otimização que poderão ser cumpridos em menor ou maior grau. Cabe ressaltar que os princípios são dotados de intenso conteúdo axiológico, servindo de diretrizes, e em caso de conflito entre eles, devem ser feitas ponderações, de forma a se decidir qual prevalecerá.

Seguindo nesta linha, entende-se que a imunidade configura uma regra, por ser norma definitiva que estabelece a exoneração de forma objetiva e clara.

Dito isto, podemos dividir estes mecanismos em gerais, do direito como um todo, que se encontram nas normas constitucionais e infraconstitucionas; e específicos, do campo tributário. Dentre os gerais podemos citar o princípio da razoabilidade, isonomia, legalidade, supremacia do interesse público, entre outros. Já no que se refere ao campo do direito tributário, ainda que não só a este, podemos elencar outros como irretroatividade, segurança

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p.36

¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 78.

jurídica, princípio federativo, neutralidade tributária¹⁹, livre concorrência, capacidade contributiva, a serem esmiuçados diante da necessidade do entendimento profundo destes para a compreensão da temática perfilhada no presente trabalho.

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988 elenca o que costuma-se denominar “Limitações constitucionais ao poder de tributar”. Não cabe falar em exaustividade no referido artigo, vez que o direito tributário é submetido à observância de diversos princípios esparsos no ordenamento e na própria CF, como já mencionado. Neste dispositivo encontrar-se-á, de forma expressa, princípios como o da legalidade, generalidade da tributação, irretroatividade, vedação ao confisco, anterioridade, entre outros.

Importa frisar também a existência de outros, como o da capacidade contributiva, exposto no artigo 145, §2º, CF e uniformidade geográfica, no artigo 151, I, CF, que se encontram em outras disposições. Esses princípios deverão ser observados por toda a normatividade acerca da tributação, seja na instituição de impostos, taxas e outras espécies tributárias.

Ainda nesta linha, compete discriminar as regras limitadoras específicas de cada espécie tributária. Aqui começamos a nos atentar para a existência das imunidades tributárias, presentes não só no artigo 150 da CF, se referindo a impostos (genéricas²⁰), mas como no artigo 5º, LXXVI, que versa sobre ausência de taxas para os reconhecidamente pobres no registro civil de nascimento e na certidão de óbito, ou no artigo 195, II, CF, imunizando o trabalhador e demais segurados da previdência social do pagamento de contribuições sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo RGPS, configurando exemplos de imunidades específicas.

Isto posto, sabemos que os princípios vigentes são diretrizes que orientam a aplicação das regras nos casos específicos. Faz-se necessária uma menção ao conceito de alguns dos princípios mais pertinentes ao tema proposto.

¹⁹ Segundo José Ribeiro Brazuna(2009, p.241, apud Paulsen, 2015, p. 96) “(...)este não se confunde com a absoluta ausência de interferência estatal na ordem econômica por meio de tributos”

²⁰ Tal denominação se deve ao fato destas serem destinadas a todas as pessoas políticas.

A neutralidade tributária (ou fiscal) pode ser considerada um desdobramento da generalidade da tributação, não cabendo ao Estado fazer distinções desarrazoadas diante de situações fáticas equivalentes. Além disso, este princípio fica evidente no âmbito concorrencial das atividades econômicas, como se depreende do autor José Casalta Nabais que aduz:

“incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito econômico e social, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante (...)”²¹

No mesmo sentido, percebe-se que tal abordagem da neutralidade nos remete ao atendimento da livre concorrência, que não pode ser violada ao bel prazer do Estado. A este cumpre apenas a garantia do livre exercício da atividade econômica sem permitir interferências inapropriadas que prejudiquem a competitividade.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva e o federativo são de extrema importância para a compreensão do cenário abordado. Tratam-se de princípios basilares da imunidade tributária recíproca, que deve ser estudada com vias a analisar a justiça no favorecimento das empresas que desempenham atividade econômica, em face das outras, que não usufruem de patrimônio ou serviços dos entes federados, sendo tais entes abarcados pela imunidade.

Tais princípios, por sua vez, serão minuciosamente tratados em tópico próprio, de sorte a explicitar a sua relação com a aplicabilidade da norma imunizante.

1.3 Visão retrospectiva das imunidades

Quanto ao contexto histórico, desde a Antiguidade, quando a tributação se apresentava de forma ainda incipiente, já existiam aqueles que não eram atingidos pelo dever do pagamento de tributos. Tais ônus, desde sua origem, tiveram a característica de diferenciar pessoas e fundado nesta idéia houve o surgimento das conhecidas imunidades, já que para haver a tributação de uns, era necessário a exoneração da obrigação de outros, concepção que, genericamente, se estende até hoje.

²¹ Conforme NABAIS (A liberdade de gestão fiscal das empresas.2007) apud Paulsen(2015 , p. 869)

A partir da conquista de territórios, povos e surgimento dos templos religiosos, afluía a idéia de imunidade religiosa, conferida a estes templos e suas atividades, uma vez que se entendia que tributá-los correspondia a tributar a divindade homenageada.

Com isso, na Roma Antiga, os romanos convencionaram que algumas situações e pessoas estariam imunes ao pagamento de tributos, os quais foram denominados *imunitas*,²² correspondente à ausência de *munus*, encargos. Com o passar do tempo, a tributação serviu para conferir privilégios às classes dominantes à custa da massa trabalhadora, que recebia todo o encargo.

Pautado nisso e na supremacia do catolicismo que, diferentemente da época da antiguidade politeísta, ditava a religiosidade da idade média, a Igreja católica passou a dispor da liberdade fiscal, leia-se imunidades, ensejando na tributação discriminatória para outras religiões, de modo a ratificar a sua dominância frente a outros dogmas, através da perseguição fiscal das instituições protestantes. Esta idéia está atrelada à questão da liberdade concorrencial (atualmente trabalhada de forma mais incisiva), haja vista que a tributação às outras religiões se dava para que elas não tivessem recursos para competir com a Igreja Católica, caracterizando uma referência analógica com o tema desta pesquisa.

Já na Modernidade, ainda que inicialmente permanecesse o viés classista das imunidades, o mesmo se esvai após o a instauração do constitucionalismo inglês, que resultou na Carta Magna, e da Revolução Francesa, deflagrada pelo descontentamento da classe menos abastada de arcar com todos os impostos, para que assim custeasse o clero e a nobreza. Com isso, os burgueses e a plebe acabam por veicular o anseio de extinguir os privilégios clericais

Sob a luz da generalidade da tributação, Eusebio González e Ernesto Lejeune resumem bem essa evolução:

“La historia de los sistemas tributarios aparece íntimamente conectada ala existencia de privilegios e inmunidades fiscales, de forma que el tributo o se imponía a los vencidos o bien se exigía en función de la clase social a la que se

²² “*Imunitas* ou exonerado de *munus*, indica a liberação de *munus* ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade. (...) Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus” (MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**, p. 105)

pertenecía. El constitucionalismo moderno y, em particular, la Revolución francesa, supone el punto final a estas prácticas discriminatorias y extiende la obligación de tributar a la totalidad de los ciudadanos.”²³

Diante da aparição do constitucionalismo moderno e do Estado de Direito, as exonerações tributárias assumem um novo viés: o do cidadão, numa concepção protetiva, democrática e não dominadora. Regina Helena Costa observa que:

“Com o advento do liberalismo houve uma democratização das imunidades, e a partir de então, a imunidade deixou de representar um privilégio, para passar a traduzir uma garantia de que certas atividades estariam exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais”²⁴

Frisa-se ainda que, o constitucionalismo norte americano foi essencial para a construção das imunidades como uma espécie de tutela à liberdade cidadã, como se pode ver nos *leading cases* *Corfield v. Coryelle* *Mculloch v. Maryland*, por exemplo.

Inserido neste ideal de liberdade, podemos citar a liberdade de crença, de expressão, porém, notadamente, a liberdade concorrencial já mencionada, cerne do presente trabalho, observada na seara tributária, de modo que não poderá ser obstada por gravames fiscais, até porque esta é um corolário do fundamento constitucional da livre iniciativa²⁵, o qual não pode ser violado por conveniência estatal em detrimento do interesse público, tampouco de forma a desregular a competição justa entre entidades privadas.

Por conseguinte, o princípio da livre concorrência pressupõe uma garantia do particular face à competência tributária do Estado, protegendo-o de sua intervenção discriminatória, tendo este o papel de apenas assegurar o livre exercício da atividade econômica proporcionando a igualdade de oportunidades e nunca favorecer de forma desmesurada um particular em detrimento do outro. Deve-se, portanto, resguardar a livre do particular no

²³ GONZÁLEZ, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho tributário I**. 2ª Ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000, p.153.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

²⁵BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - **os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa**”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

domínio econômico. A livre concorrência consiste na garantia de as atividades econômicas serão desempenhadas à sorte de cada um de modo que este determine seu êxito ou fracasso sem que a interferência estatal possa ir a favor ou contra o agente que a exerce.

Compreende-se, portanto, que a instituto imunizante passa por evolução gradual, migrando de um Estado autoritário e discriminatório até outro que almeja a proteção das garantias por meio destas regras que exoneram o dever de pagar tributos. Estas, por sua vez, se fundam por certo nos direitos fundamentais inerentes ao cidadão em decorrência de um pacto social.

Além disso, compete esclarecer que as normas imunizantes nem sempre se encontram expressas nas Constituições, sendo desta maneira tida como decorrência natural destes direitos fundamentais.

Já no cenário brasileiro, as imunidades estão presentes desde a época do Brasil colônia, aparecendo com o intuito de afastar a tributação com vistas a proteger o necessário ao êxito da colonização. Contudo, após a eclosão de movimentos separatistas inspirados pela Revolução francesa, a corte portuguesa se muda para o Brasil, o que acarreta no encerramento do rumo colonial e sua transição para o império.

Neste sentido, ver-se-á uma evolução constitucional da referido instituto, desde a primeira constituição brasileira, a Imperial de 1824 até Carta Política atual.

1.3.1 Evolução Constitucional 1824 – 1988

Sob a égide do constitucionalismo brasileiro podemos perceber que, no tocante ao campo tributário, a Constituição Imperial de 1824, ainda que superficialmente, abordava noções de imunidade fiscal, capacidade contributiva, consectários do princípio da isonomia, dando cabo a privilégios descabidos dos quais a nobreza um dia desfrutara. Trazia-se ainda uma idéia embrionária de liberdade religiosa, sem ignorar a predominância da Igreja Católica.

Já na primeira constituição republicana, em 1891, Ruy Barbosa apresenta conceitos advindos do direito norte-americano, essenciais ao desenvolvimento republicano, como

federalismo, presidencialismo e liberalismo político. Esta Carta também é a responsável pelo rompimento da Igreja e o Estado, lição retirada de seu artigo 11§2º, *in verbis*:

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:
2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;²⁶

Podemos comparar o referido artigo com o artigo 19 da CF/88 que prevê:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público;²⁷

O quadro delineado pela Constituição de 1891 consagra liberdade religiosa no país, o que acarretaria a produção de textos constitucionais com vistas a conferir a imunidade tributária aos templos religiosos, de diferentes credos, configurando uma clara evidência da liberdade de crença, arrolada no artigo 5º da Carta Política atual²⁸.

Com o passar do tempo, a constituição de 1934 além de seguir avançando em matéria tributária, nos brinda com a primeira aparição de conceitos como a liberdade de tráfego e, sobretudo das imunidades recíprocas referente aos municípios como unidades políticas da federação. Neste sentido, Regina Helena da Costa com a didática que lhe é inerente aduz:

A Constituição de 1934, por sua vez, reitera a vedação ao embaraço aos cultos (art. 17, II), outorgando a exoneração tributária aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (art. 17, VIII). Abriga, outrossim, a proibição de cobrança, sob qualquer denominação, de tributos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (art. 17, IX)²⁹

Não obstante a supressão das liberdades e garantias, bem como das imunidades devido ao retrocesso social presente na constituição autoritária de 1937, o Texto Constitucional de 1946 retorna o país às diretrizes democráticas, que são corroboradas pela elaboração do Texto

²⁶ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>.

²⁷BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

²⁸ Idem. “V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem”

²⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. Malheiros: São Paulo, 2015. p.35

Cidadão de 1988, trazendo consigo a estrutura do Sistema Tributário Nacional e, inserido aqui a seção “Limitações do poder de tributar”.

Ademais, o texto da CRFB/88 traz, em seu corpo, os princípios e as imunidades, tanto as genéricas quanto as específicas. Neste ponto, Regina Helena Costa pondera que “à generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade das normas imunizantes.”³⁰. Logo, deve-se tratar da análise do instituto das imunidades tributárias.

1.4 Aspectos gerais da regra da imunidade.

Entende-se por imunidade tributária aquela norma delimitadora ou negativa de competência tributária prevista exclusivamente no Texto Constitucional, de modo a conferir maior hierarquia e segurança diante do ordenamento jurídico infraconstitucional e sempre conforme atendimento dos princípios e garantias fundamentais. Seguindo esta ideia, Paulo Barros de Carvalho afirma que as imunidades consistem em:

“classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”³¹

Na mesma esteira, Misabel Derzi em sua atualização do livro de Aliomar Baleeiro nos ensina que:

“A imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão de forma lógica e não sucessiva no tempo(...)”³²

Estas normas possuem, historicamente, um intuito diferenciador que visa exonerar da responsabilidade do pagamento do tributo aquele que, se não fosse imune, ao realizar o fato gerador, estaria obrigado a pagar o tributo³³. Deste modo, pode-se entender que as normas imunizantes denegam competência às pessoas políticas fazendo com que diante delas inexistam

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.79

³¹ CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 178

³² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p.374.

³³Sacha Calmon é preciso ao dizer que “Inquestionavelmente, não fossem as imunidades – restrições à competência impositiva – tais situações seriam perfeitamente tributáveis.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**., p. 252.)

a competência tributária. O autor Luciano Amaro confirma tal raciocínio ao explicitar que “o que se passa não é que a competência seja vedada, ela simplesmente inexistente.”³⁴

A autora Regina Helena da Costa entende, do mesmo modo, que as imunidades se traduzem em “norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária”³⁵, ideia que se coaduna com a concepção da doutrina acerca do instituto, embora seja necessário observar que os entes possuem sua competência para instituir os tributos, mas diante da limitação pela imunidades não o fazem nas hipóteses previstas na Constituição Federal.

Importa distinguir, ainda que brevemente, as imunidades das isenções. Embora ambas visem delimitar de forma negativa a competência tributária, as primeiras o fazem por meio do Texto Constitucional, de forma taxativa, e as últimas a fazem por legislação infraconstitucional. Ressalta-se que as isenções são benefícios concedidos após o exercício da competência tributária, ao contrário das imunidades que impedem o legislador infraconstitucional de se manifestar nesse sentido.

As normas imunizantes poderão ainda ser classificadas em genéricas (quando se referem a todos os entes políticos e impostos, previstas no artigo 150, VI da CRFB) ou específicas (quando concernentes a um tributo ou ente específico); condicionada (quando se utiliza do estabelecimento de requisitos para sua concessão) ou incondicionada; objetiva (quando se levam em consideração apenas fatos ou coisas) ou subjetivas (atinentes à pessoa que deveria ser tributada). No tocante a última classificação, cabe frisar que o critério subjetivo vai se pautar em aspectos objetivos, ou seja, a pessoa faz jus à imunidade, porém esta atinge seus bens, patrimônios e serviços, como é o caso da imunidade recíproca.

Desta forma, se há uma imunidade, recíproca, por exemplo, que é concedida pautada exclusivamente por características subjetivas do beneficiário, não caberia a extensão desta para outrem que não as possua, porquanto não é legítimo para desfrutar do benefício. Tal subjetividade ainda amplia sua abrangência, já que abarca todos os impostos referentes à pessoa, e não apenas determinadas situações.

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.107.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.85.107

Essa subjetividade, ainda, leva em conta o papel desempenhado por quem detém a imunidade. Há de se ressaltar, portanto, que as imunidades muitas vezes apresentam neste contexto um caráter misto, ou seja, uma dualidade sujeito e atividade.

Entende-se ainda que o reconhecimento das imunidades tributárias não exige o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, conforme decidido pelo STF³⁶, tendo por base o artigo 194, parágrafo único do CTN, *in verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, **inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal**

Isto posto, cabe desmembrar o estudo das imunidades tributárias no ordenamento atual, fazendo uma análise das suas espécies, e destacar a importância das imunidades genéricas como essencial para o funcionamento estatal e garantia das liberdades

1.5 Normas imunizantes na CF/88

Sabe-se que as normas que prescrevem as imunidades estão previstas exclusivamente no Texto Constitucional, como já mencionado ao longo do capítulo. Ocorre que, muitas vezes, leva-se a acreditar que estas estão presentes exclusivamente na seção “Limitações ao poder de tributar” quando, em verdade, se encontram ao longo Carta Política em diversos dispositivos, na forma de imunidades específicas, quando referentes a um único tributo ou ente.

Pode-se destacar a existência da imunidade quanto ao pagamento do ITR, conforme artigo 153, §4º, II da CF³⁷ ou a norma que afasta a cobrança de IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, §3º, III da CF). Ademais, percebe-se a

³⁶ “ 6. A imunidade tributária não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias. A condição de sujeito passivo de obrigação acessória dependerá única e exclusivamente de previsão na legislação tributária.” (STF, RE 627051, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, nov. 2014.)

³⁷BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “(...) II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

existência de imunidades quanto a outros tributos além dos impostos como expressa o artigo 149 §2º, I da Carta Política³⁸ que afasta a incidência de CIDE.

Contudo, o artigo 150, VI da CRFB expressa apenas as imunidades genéricas que se referem aos impostos que, mesmo não representando a única configuração de imunidades existente, são as que mais se coadunam com o presente trabalho. Por isso, importa destacá-las:

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;**

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou litero musicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.³⁹

As normas presentes no referido dispositivo expressam o intuito das imunidades tributárias de garantir as liberdades individuais. No inciso *b* verifica-se o reconhecimento da liberdade de crença, caracterizado pela exoneração tributária de sorte a generalizar todas as religiões, não efetuando assim, discriminações tributárias com vistas a favorecer uma determinada religião, como ocorrera séculos atrás. Esta norma é corolário da separação entre Igreja e Estado consolidada na Constituição de 1891 e deve estar atrelada às finalidades essenciais da instituição, sendo afastada caso reste comprovado que esta desempenha atividade econômica que aufera lucro não revertido a tais finalidades.

Já as alíneas *d* e *e* se referem à liberdade de expressão e manifestação do pensamento. Importa destacar que, por ser esta uma imunidade objetiva, beneficia apenas os objetos a

³⁸ Idem. “ Art. 149 (...) § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”

³⁹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

serem vendidos ou produzidos, mas nunca seus produtores ou editores, conforme assentou o ex Min. Ilmar Galvão no julgamento do RE 206.774/ RS⁴⁰.

Na alínea *c*, a norma imunizante abrange os partidos políticos e certas entidades sem fins lucrativos, característica esta que merece destaque, quanto ao posicionamento do ex Ministro do STF Sepúlveda Pertence que, conforme consta no informativo 336 do tribunal, aduz que:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, **pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros**.⁴¹

Depreende-se deste posicionamento a idéia de que, aquele que se utiliza de atividade econômica com intuito meramente lucrativo com vistas a distribuir o lucro entre seus acionistas não poderia, em um cenário que se faz imperativo o princípio da isonomia, fazer jus a imunidade, de modo que a concessão desta conferiria vantagem concorrencial patentemente indevida e injusta, além de não resguardar sob nenhum aspecto o pacto federativo e a obediência à ideia de capacidade contributiva.

Isto posto, faz necessário o trato pormenorizado da imunidade tributária recíproca que consiste no foco do trabalho, para que se compreenda sua evolução e como ela se aplicará hodiernamente.

⁴⁰ “ É ela, portanto, de natureza objetiva. Consequentemente, não se estende às editoras, aos autores, às empresas jornalísticas, nem, tampouco, às empresas de publicidade – que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos.” (STF,Primeira Turma, RE 206.774/RS, Min. Ilmar Galvão, ago. 1999)

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário..Medida Cautelarem ADI N. 1.802/DFRequerente:Confederação Nacional de Saúde. Requerido(s): Presidente da República /Congresso Nacional.. Relator: Min. Sepúlveda Pertence , Brasília 13/02/04

CAPÍTULO 2 - A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA E SEUS DESDOBRAMENTOS

2.1 Origem da imunidade intergovernamental

O desenvolvimento da imunidade recíproca se deu através do direito norte americano sob a alcunha de *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities* ou *intergovernmental immunity* tendo como origem alguns precedentes americanos que transitaram pela Suprema Corte dos EUA ao longo de mais de um século, desde o primeiro caso e mais conhecido, *McCulloch v. Maryland*.⁴² A partir deste, consolidou-se a idéia de que os entes federados menores, leia-se estados, não deveriam impor tributação à União sob o risco de ferir o livre exercício das competências tributárias previamente estabelecidas. Esta foi apenas a idéia inicial, com base no argumento de que não caberia ao ente menor tributar o ente maior diante da ausência de representatividade nacional que o primeiro possuía, ou seja, os cidadãos de todo país não deveriam custear, por meio do pagamento de impostos, o funcionamento de um estado no qual não habitassem.⁴³

Neste episódio o Chief Justice John Marshall cunhou a frase que mais tarde ficara conhecida por fundamentar a decisão proferida no âmbito dessa tributação recíproca, qual seja *the power to tax involves the power to destroy* (o poder de tributar envolve o poder de destruir).

Compete frisar que em um primeiro momento se defendia a ampliação da competência federal que carecia do aumento dos poderes da União. Ocorre que estes poderes não constavam expressamente na Carta Constitucional norte americana, motivo pelo qual o primeiro Secretário do Tesouro dos EUA, Alexander Hamilton, desenvolveu a “teoria dos

⁴² No referido caso, a Suprema Corte entendeu pela impossibilidade do Estado de Maryland tributar a filial do Banco Nacional, sacramentando assim a inviabilidade constitucional implícita do ente menor efetuar cobrança tributária do ente maior.

⁴³ “No caso concreto, o entendimento do julgador foi no sentido de que os cidadãos de outros Estados não poderiam confiar no Governo do Estado de Maryland para exercer um poder de controle sobre o Governo Federal, no qual aqueles cidadãos confiaram seus interesses mais valiosos.”(IBAÑEZ, André Pedreira. **Imunidades tributárias e direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.33)

poderes implícitos”⁴⁴. Desta forma, pode-se deduzir que a imunidade recíproca não decorre necessariamente do seu aparecimento no dispositivo constitucional, mas de valores tacitamente existentes.

Desta forma, restou-se pacificado que diante dessa autoridade da União em face dos estados da federação norte-americana, aquela poderia tributar estes, mas não o contrário.⁴⁵

Com o decorrer do tempo, já no cenário nacional, a Constituição de 1891 traz a vedação de que os estados tributassem uns aos outros e os bens e rendas da União. Contudo, havendo resquícios da metodologia imunizante norte-americana, essa vedação não se aplicava a União que, por ser o ente maior, poderia tributar os menores, incluindo os Municípios, já que aqui, diferentemente do sistema norte-americano, onde consistiam em mero instrumento estadual, estes eram dotados de autonomia, sendo assim abrangidos pela imunidade tributária recíproca, que foi incluída expressamente em todas as Constituições republicanas do Brasil.

Eis que, na Constituição Federal de 1988, o artigo 150, VI, a traz a seguinte redação:

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

VI – instituir **impostos** sobre:
a)patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...)

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 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.⁴⁶

⁴⁴ Hamilton defendia que ainda que os poderes da União não estivessem dispostos de forma expressa na Constituição, ainda existiriam e estaria a disposição daquela. Tal teoria contribuiu para o desenvolvimento da idéia de imunidade intergovernamental, que no sistema norte americano abarcava a União e os estados.

⁴⁵Aliomar Baleeiro cita parte do acórdão de Marshall no caso *Mcculloch v. Maryland* em seu livro, dizendo que os estados "não poderiam tributar a União, porque seria o mesmo que submeter todos os cidadãos dos Estados Unidos a impostos votados sem representação deles e para o restrito interesse local. Faltaria o consentimento que existe, entretanto, no imposto federal, pelo fato de ser votado pelos representantes de todos os Estados (...). Mais tarde, em 1938, confirma tal posicionamento no caso *Helvering v. Gerhardt*. (**Limitações constitucionais ao poder de tributar.**, p.384)

⁴⁶BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

Diante da literalidade do texto, cabe fazer algumas considerações. No primeiro momento, vê-se que a referida imunidade abrange apenas a instituição de impostos, não sendo extensível a outras espécies tributárias, na linha do que entende o STF⁴⁷. Ressalta-se ainda que o patrimônio, renda e serviços são aqueles destinados ao atendimento das finalidades essenciais dos próprios entes imunes, configurando uma imunidade com um viés subjetivo

Na sequência, conforme §§2º e 3º, percebe-se que tal imunidade pode se estender às autarquias, fundações e empresas estatais prestadoras de serviços públicos, não obstante estarem excluídas aquelas relacionadas com a exploração de atividade econômicas. O §2º protege as autarquias e fundações desde que estas utilizem seus recursos estritamente para a manutenção de suas necessidades, não contribuindo meramente ao acréscimo patrimonial do Estado ou destinando seus recursos a particulares. O §3º vem complementar, afastando a aplicação da imunidade recíproca quando houver exploração de atividade econômica, uma vez que deve ser observada a isonomia e não poderia se conceder vantagem não conferida a outros entes que exploram igualmente tal atividade.

Como tal imunidade vem tratar de patrimônio, renda e serviços, deve-se aferir a destinação de cada um destes para se reconhecer ou não a imunidade. Inicialmente vê-se que os entes políticos não são titulares das obrigações tributárias, quanto aos impostos. Desta forma se encontram imunes a tal ônus.

Contudo, haverá casos em que o particular, se utilizando do patrimônio, renda ou serviços dos entes imunes, almejará ser igualmente abrangido pela imunidade. Note-se que tal extensão não se conformaria com o âmago da imunidade recíproca, vez que, como já mencionado, esta não visa intervir no cenário concorrencial de entidades privadas, mas somente garantir o respeito e a harmonia federativa no ordenamento democrático.

Por outro lado, o aproveitamento de bens do ente imune muitas vezes se dá de forma que o ente privado usufruidor se desobriga do cumprimento da obrigação tributária. Aqui se encontra a grande questão: se no caso concreto há um ente imune e o outro isento da

⁴⁷ “A imunidade tributária recíproca não engloba o conceito de taxa, porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal) só faz alusão expressa a imposto” (STF, Primeira Turma, rel. Min. LUIZ FUX, RE 613287 AgR, 2011);

obrigação de arcar com o tributo naquela hipótese, cabe averiguar se deve haver o pagamento por algum deles ou se simplesmente inexistente a obrigação para ambos.

Apesar de historicamente a imunidade tributária recíproca ser classificada como subjetiva, abrangendo estritamente as pessoas políticas, a evolução dessa norma e seu desenvolvimento prático têm levado a sua dilatação, para reconhecê-la em casos que a pessoa jurídica de direito privado atua no desempenho de serviço eminentemente público. Esse posicionamento, no entanto, tem sido alvo de decisões controvertidas.

Tem-se em vista, por exemplo, que, em regra, as empresas públicas e sociedades de economia mista não gozam da imunidade, primeiro por não figurarem no artigo 150 e ainda por serem proibidas pelo artigo 173, §2º da Carta Magna. O último dispositivo preleciona:

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

(...)

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.⁴⁸

Depreende-se deste artigo a necessidade de prestigiar a igualdade entre as entidades que desempenham atividade econômica, bem como a observância do princípio da livre concorrência, vedando a extensão de benefícios quando estes configurarem vantagem desmedida. Instaura-se, portanto, o debate sobre a validade ou não da aplicação da imunidade recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista, visto que esta não é igualmente concedida às empresas privadas.

Faz-se imprescindível expor a sistemática dos critérios adotados por Aliomar Baleeiro ao fazer alusão à imunidade recíproca na Constituição de 1988, dividindo em quatro observações pertinentes. Primeiramente diz ser o tratamento imunizante de reciprocidade uma dedução necessária da descentralização de poder, ainda que não tivesse sido sucessivamente expresso nas Cartas Constitucionais brasileiras; depois ressalta que a imunidade recíproca não beneficia particulares nem terceiros que tenham direitos reais em bens das entidades públicas; frisa ainda que a imunidade se deduz da superioridade do interesse público sobre o privado;

⁴⁸BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

por fim declara que esta imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de sua autarquias.⁴⁹

Esse posicionamento torna claro e corrobora a direção que tem tomado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de atentar para os fins a que se destinam as entidades. Todavia, ainda que pareça nobre o posicionamento da Corte Suprema homenageando o interesse público, deve-se enfrentar a que custo tais decisões são tomadas, visto que a teleologia do preceito imunizante deve encontrar limite na literalidade da lei, não podendo ser distorcida ainda que vise à satisfação do interesse coletivo.

Assim, o presente trabalho gira em torno da aplicação dos parágrafos 2º e 3º em conjunto com o artigo 173,§2º e da razão de muitas empresas, sejam elas da administração indireta ou até privadas, terem recorrido ao Judiciário para ver garantido um privilégio que não lhes é originariamente assegurado, se utilizando de um benefício que tem por objetivo resguardar integridade da Federação e não vantagem concorrencial almejada no âmbito empresarial.

2.2 Princípios basilares

Como já mencionado, as imunidades tributárias possuem natureza de direito fundamental e, logicamente, derivam de princípios que fizeram que estas fossem essenciais ao ordenamento jurídico, ainda que por vezes não se encontrassem expressas. Por isso, entende-se que a inexistência de previsão expressa não exclui a imunidade intergovernamental do ordenamento jurídico, de modo que esta deve ser compreendida através de uma interpretação sistemática e não literal.

A doutrina entende que dois são os princípios essenciais á construção da imunidade recíproca, quais sejam o princípio federativo e o princípio da capacidade contributiva.

O primeiro tem sua importância expressa no artigo 1º da CRFB, sendo a União, os estados, o Distrito Federal e os Municípios dotados de autonomia. Sua importância é corroborada pela presença do referido princípio no artigo 60,§4º, I do texto constitucional,

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit. p. 434.

configurando desta forma uma cláusula pétrea, não podendo ser abolido sequer por Emenda Constitucional, ou seja, longe da ingerência do poder constituinte derivado.

Ora, se um princípio é tão importante a ponto de figurar como cláusula pétrea, é lógico inferir que suas decorrências também o são e por isso, mesmo que não estivesse a imunidade recíproca expressa no artigo 150, VI, a, da Constituição, esta ainda seria válida, já que é uma forma de manifestação de um princípio expresso.

O princípio federativo tem como objetivo principal a manutenção da higidez do pacto federativo, sendo este um pacto de isonomia entre entes políticos autônomos, de sorte a impedir a interferência de um ente em outro, garantindo a plena autonomia e harmonia entre os entes. Tal autonomia confere a cada ente federado a possibilidade de prover suas necessidades, sendo que qualquer afronta à essa autonomia financeira deve-se configurar inconstitucional pois afronta este pacto federativo.

Este ponto pode ser visto ainda à luz do federalismo cooperativo, que remete a ideia dos entes deverem colaborar uns com os outros de modo a satisfazer os ditames constitucionais. Aliomar Baleeiro é cirúrgico ao se referir ao Estado federal, dizendo que:

“ a isonomia entre ordens jurídicas que nele coexistem é corolário lógico e necessário da descentralização dinâmica (jurídico-política) Se as ordens jurídicas válidas apenas para o Estado e para o Município (descentralização-estática) nascem da fonte jurídica própria, por meio de órgãos estatais, eleitos por membros de cada uma dessas comunidades (descentralização-dinâmica), não pode haver hierarquia ou relação de supraordenação de um poder parcial sobre o outro⁵⁰

Pode-se ainda desdobrar tal princípio na ideia de igualdade entre os entes políticos ou no denominado princípio republicano, como defendido por alguns doutrinadores. Segundo este, não pode um ente se valer da tributação para impor sua vontade ou se sobrepor a outro, configurando uma quebra da harmonia defendida pelo princípio federativo. Ressalta-se ainda que, em última *ratio*, o legítimo possuidor da competência tributária, pela ideia de República, é o povo que elege seus representantes e outorga a competência aos entes políticos, para que façam uso dela da forma mais benéfica para a população. Regina Helena Costa aduz:

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p.398

“Entende-se que o *princípio republicano*, assim como o princípio da legalidade, constitua decorrência do princípio da segurança jurídica, que se apoia, como visto, nas idéias de *certeza e igualdade*. Por sua estreita ligação com o princípio da isonomia, tal princípio também evoca o respeito à capacidade contributiva dos cidadãos, diretriz moduladora da exigência de impostos.”⁵¹

Percebe-se, por esse prisma, que a inexistência da noção de imunidade recíproca, ainda que implicitamente, geraria a temida interferência entre os entes, o que não seria legítimo, já que cobrança de impostos entre eles faria presumir que possuem capacidade contributiva, ideia esta que é totalmente repelida pela melhor doutrina, conforme se verá.

Na mesma linha, Misabel Derzi complementa que a imunidade tributária recíproca deve atender ao “princípio da igualdade, que, na área tributária deve ser segundo o critério da capacidade econômica”⁵². Tal critério tenciona fins como o da justiça fiscal como se pode ver, por exemplo no trecho do livro “*Derecho tributario*” sobre o princípio da *justicia tributaria*:

“*La cuestión de la justicia tributaria es abordada por la Constitución en su artículo 31-1: << Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com sua capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad, que, enningún caso, tendrá alcance confiscatório>>*”⁵³

O princípio da capacidade contributiva, que também enseja o melhor entendimento da imunidade estudada, é aludido no artigo 145,§1º da CRFB onde se lê que “sempre que possível, os **impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte (...)”⁵⁴. Cabe destacar que, a nomenclatura “impostos” não foi introduzida no artigo ao acaso, visto que estes são destituídos de vinculação à atuação estatal direta, devendo levar em conta somente as características atinentes ao próprio contribuinte, ou seja, a capacidade contributiva do mesmo. Ademais, Regina Helena expõe o conceito de capacidade contributiva, qual seja:

“ a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”⁵⁵

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.85.

⁵² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 404.

⁵³ GONZÁLEZ, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho tributario I**. 2ª Ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000, p.152

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.112

O referido princípio possui como diretrizes o intuito de resguardar a vedação ao efeito confiscatório, bem como garantir o mínimo existencial (vital) ao contribuinte. Nesse raciocínio se funda a defesa, por alguns doutrinadores, de que a imunidade recíproca se baseia neste princípio. Alega-se que os entes federados não são dotados de tal capacidade visto que todas as suas receitas devem ser destinadas ao atendimento do interesse público e não ao pagamento de impostos favorecendo outros entes. Diante disso, Aliomar Baleeiro diz:

“não ser razoável tributar, deceptando a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente deve contribuir os cidadãos. Tal ângulo de análise também explica por que motivo se excluem da imunidade as empresas públicas, organizadas em regime de Direito Privado (...)”.⁵⁶

Este princípio ratifica o fato dos entes políticos serem destituídos do dever de arcar com o pagamento dos impostos, obrigação essa que cabe àqueles que expressarem a capacidade de contribuir, que expressem a existência de riqueza.

Outrossim, cabe fazer alusão ao princípio da generalidade da tributação, expresso no artigo 120, II, CF⁵⁷, o qual emana a obrigatoriedade da tributação igualitária aos que se encontrarem na mesma situação quanto à hipótese de incidência. Esse princípio instrumentaliza a ideia de justiça fiscal e se mostra uma decorrência do princípio da igualdade de modo que havendo uma situação em que dois contribuintes incorrem na mesma hipótese de incidência, não cabe exonerar a obrigatoriedade de um e não do outro, conferido vantagem indevida ao primeiro. Assim defende Fábio Canazaro, ao mencionar a “igualdade horizontal” e dizer que esta “é promovida por meio de edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”.⁵⁸

Ainda quanto à generalidade da tributação, a doutrina espanhola confirma:

⁵⁶ “É que a imunidade recíproca, assentada apenas na ausência de capacidade contributiva, fica empobrecida em sua importância prevalente e em seus distintos desdobramentos. A imunidade recíproca responde a dois princípios igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e ao princípio da igualdade” (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, p. 404)

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

⁵⁸ CANAZARO, Fábio. (apud. PAULSEN, Leandro, 2015, p. 50)

“De ahí que un recto entendimiento de este principio exige conectarlo con otro: el de capacidad económica, de forma que solo aquellos que tengan tal capacidad pueden considerarse incluidos dentro de la obligación constitucional de sostener los gastos públicos, lo que convierte a éste en el principio rector de nuestro ordenamiento tributario.”⁵⁹

Cabe destacar que nas demandas judiciais, algumas empresas desejam se utilizar da imunidade conferida aos entes políticos para se escusarem do pagamento dos impostos. Todavia, é importante atentar para quem seria o real titular da obrigação de arcar com o imposto.

Observa-se que a imunidade tributária recíproca se dá sobre patrimônio, renda e serviços. Diante disso, ela abrangeria impostos como IPTU, ICMS e ISS. Na regra do IPTU, por exemplo, o contribuinte é o proprietário do bem imóvel, visto que a propriedade é maior reveladora de riqueza do que a posse ou o domínio do bem. Desta forma, se o ente proprietário é tido como imune ao pagamento do imposto, aquele que detém a posse ou domínio de forma desdobrada não deveria ser atingido pela incidência da exação. Não caberia, portanto, ao intérprete modificar a hipótese de incidência de tal imposto sob a escusa de atingir a capacidade contributiva daquele que faz uso do imóvel imune.

De toda sorte, resta complexa a aferição de quem deveria contribuir com o fisco, já que o intérprete da norma se depara com um embate entre a literalidade da norma, o estreitamento do fato gerador e o atendimento a preceitos norteadores como princípios da capacidade contributiva e da livre concorrência. Ao mesmo tempo em que se estende a imunidade por estar se exercendo serviços públicos, por vezes a mesma também deverá estendida, conquanto a expressão da capacidade contributiva seja patente.

⁵⁹ GONZÁLEZ, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho tributario I**. 2ª Ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000, p.154.

2.3 Imunidade recíproca e sua aplicação

Analisados os princípios e aspectos cronológicos da imunidade tributária recíproca, cabe aqui atentar para os pontos que a doutrina destaca como mais importantes no estudo sobre a aplicação de tal regra.

Sabe-se que a imunidade recíproca abrange a instituição de impostos entre os entes, uns sobre os outros. Tal espécie tributária é conceituada no artigo 16 do CTN, onde se lê que “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁶⁰. Deste texto depreende-se que os dois aspectos fundamentais da figura do imposto, quais sejam a incidência deste sobre o contribuinte levando em consideração unicamente sua capacidade contributiva e a independência de qualquer atuação por parte do Estado para que o mesmo seja cobrado.

Ressalta-se que a arrecadação por tal tributo não deve ser afetada, ou seja, está livre de vinculação a qualquer órgão, fundo ou despesa conforme artigo 167, IV, CF⁶¹ ressalvadas as exceções previstas, que são tratadas com a devida atenção na seara do Direito Financeiro.

Ademais, cabe explicitar o que ensina Casalta Nabais na obra “O dever fundamental de pagar impostos”, onde divide a figura do imposto em três elementos, sendo eles o objetivo, ao afirmar que o imposto é prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa; o subjetivo, configurando “uma prestação exigida dos detentores da capacidade contributiva a favor de entidades que exercem funções e tarefas públicas”; e teleológico, abrangendo sua finalidade fiscal (arrecadatória) e extrafiscal.⁶²

⁶⁰BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

⁶¹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (...)” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

⁶² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Editora Almedina, 1998, p.225.

O referido aspecto subjetivo do imposto gera uma reflexão acerca da imunidade recíproca, que observa o cumprimento estrito do princípio da capacidade contributiva, de modo a aferir se há ou não fato que consista em manifestação de riqueza.

Entende a doutrina ⁶³ que, em consonância com este princípio, os entes federativos estariam imunes à cobrança de impostos entre si pelo fato de suas receitas não caracterizarem manifestação de riqueza, uma vez que estão todas elas afetadas ao atendimento do interesse público. Desta forma, exigir a cobrança de impostos dos entes políticos baseado em sua capacidade econômica significaria conturbar o sentido da exação, vez que a receita derivada visa custear a prestação de serviço público.

Dessarte, não se pode exigir um imposto das pessoas políticas já que são desprovidas de capacidade contributiva justamente pela própria destinação desta receita, não possuindo assim recursos disponíveis à tributação.⁶⁴

Neste cenário, faz-se necessário perquirir a existência de obrigação tributária quanto ao patrimônio, rendas e serviços, que quando afetados ao interesse público, em sentido estrito, são atingidos pela imunidade. Aqui cabe a seguinte ponderação: se protegidos pela imunidade quando utilizados na satisfação do interesse público, deve-se entender, a partir desta interpretação que, a entidade, ainda que privada, incorrendo na prestação de serviço público de competência do ente imune, também poderia usufruir da norma imunizante, vez que da mesma forma não apresentaria a capacidade contributiva que afastaria a incidência da imunidade.

Não cabe dizer que a entidade privada é desobrigada no que toca ao dever de pagar imposto, mas, assim como o ente político imune, no exercício de atividade econômica deixa de ser abrangido pela norma imunizante, por demonstrar capacidade contributiva, o contrário parece ser justo.

⁶³ Regina Helena Costa, Misabel Derzi e Luís Eduardo Schoueri.

⁶⁴ A exigência de impostos entre as pessoas políticas significaria um dispêndio desnecessário e incoerente, haja vista que estaria se cobrando imposto para atender aos interesses públicos, quando este atendimento seria a própria incumbência do contribuinte, já que este teria suas receitas constitucionalmente afetadas ao custeio dos serviços públicos.

Por isso, não teria sentido, à primeira vista, a cobrança de impostos sobre serviço ou sobre propriedade destinada ao atendimento do interesse público. Vê-se que dos Correios não será cobrado o ISS ou o ICMS pelo serviço de entrega de correspondência. Isso porque a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos desempenha serviço público, de competência da União, ficando assim, reconhecido que poderia haver a extensão da imunidade, ainda que, usualmente tivessem que ser cobrados, pois realizam o fato gerador que fundamenta o exação.

De maneira oposta, a utilização de terreno (patrimônio) de propriedade a União para desempenho de atividade econômica poderia ensejar a cobrança do imposto, se não fosse disposição do próprio CTN que atribui a obrigação tributária do IPTU ao proprietário, e não àquele que, ainda que exerça atividade econômica, mantenha apenas posse precária e direta do imóvel.

Parte da doutrina ainda divide a capacidade contributiva em seu sentido objetivo e subjetivo, sendo o primeiro concernente apenas ao fato de existir ou não riqueza e o segundo quanto à possibilidade de contribuir observadas as condições pessoais. Sob esse prisma, poderia se analisar a capacidade das empresas que auferem lucro de contribuírem com o fisco, haja vista que, além de possuírem capacidade objetiva, também possuem a subjetiva, traduzida na disponibilidade fática de recursos.

Além disso, a doutrina, respaldada pela Constituição, defende a aplicabilidade da imunidade recíproca às autarquias e fundações que a utilizem em prol do exercício da satisfação do interesse público. Por outro lado, é rígida ao perfilhar o afastamento da regra imunizante quando tocante à realização de atividade econômica, tanto por parte dos entes políticos, como já mencionado, quanto por parte de entes da administração indireta ou empresas privadas.

Diante disto vislumbra-se que, se nem os entes políticos, destinatários da imunidade tributária, estão desobrigados quando no exercício da atividade econômica, nada leva a crer que algum outro ente desfrutaria da desoneração quando explorasse tal atividade.

Nada obstante, tem se entendido que as entidades que desempenham atividades típicas do Estado poderiam ser abarcadas pela imunidade recíproca, uma vez que instrumentalizam um serviço público e, em função da realização deste, se dá a imunidade.

Por fim, cabe pontuar duas questões importantes. Primeiramente, além da Constituição Federal deixar bem claro que a imunidade tributária recíproca só abrange impostos⁶⁵, não só a doutrina como a jurisprudência já deixaram pacificado que as imunidades genéricas, como um todo, não se estenderão a outras espécies tributárias.

Ademais, a literalidade do texto constitucional confere a vedação à instituição de impostos ao “patrimônio, rendas e serviços um dos outros”. No entendimento do mestre Aliomar Baleeiro, seguido pelo Supremo Tribunal Federal, a imunidade recíproca não se restringe somente ao imposto sobre patrimônio, rendas e serviços, mas a todos aqueles que forem capazes de comprometer estes objetos do ente imune.

Frisa-se que este posicionamento atual, defendido desde o princípio pelo ilustre Baleeiro, diverge do posicionamento anterior, ao qual autores como Sacha Calmon e o próprio Pretório Excelso se filiavam, que consistia na interpretação restritiva, ou seja, vedação a instituição de impostos somente sobre patrimônio, rendas e serviços. Calmon frisa:

“(…) não se trata de imunizar apenas a incidência do imposto de renda, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, como durante muito tempo pensou o STF e também nós. Trata-se de vedar a incidência de quaisquer impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços das pessoas políticas, como sempre quis Baleeiro.”⁶⁶

Por esta razão, vê-se a discussão sobre a concessão ou não da imunidade recíproca às entidades exploradoras de atividade econômica. Estas alegam fazer jus ao benefício quando fazem uso de bens pertencentes às pessoas políticas, destinatárias originárias desta norma imunizante. Aqui se funda o debate, já que, tem-se entendido que, por apresentarem evidente capacidade contributiva, estas não são dignas de tal benesse. Nada obstante, a cobrança dos impostos destas entidades não afrontaria o pacto federativo, vez que são integrantes da administração indireta que desempenham atividade econômica, quando não estritamente privadas.

⁶⁵ Entende-se que as imunidades genéricas, entre elas a recíproca, abarcam todos os impostos enquanto as entidades imunes se voltarem unicamente ao exercício de suas atividades típicas, ressalvada qualquer espécie de atividade econômica que não destine os ganhos às suas finalidades essenciais.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op cit. p. 253.

2.4 Aspectos Jurisprudenciais

Primeiramente cabe enfatizar que, conforme preleciona o artigo 145, §1º da CRFB, o princípio fulcral ao tratamento da imunidade tributária recíproca, qual seja o da capacidade contributiva, abrangeria a espécie tributária dos impostos, não se aplicando, contudo, às taxas e outras espécies tributárias. Apesar disso, o STF no voto do RE 573.675 pelo ministro Ricardo Lewandowski, já entendeu que “não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário”⁶⁷. O ministro emana tal posicionamento respaldado por Marco Aurélio Greco, transcrevendo um trecho de sua obra no voto:

“Ao dizer que ela aplica-se aos impostos, está a Constituição prevendo que este é um elemento essencial (embora sujeito à cláusula do ‘sempre que possível’), enquanto, nos demais tipos de exigência, ela não surtirá sempre, e em todas as hipóteses, como elemento constitucionalmente indicado, embora possa surgir no âmbito legal e em algumas situações em que há previsão constitucional expressa (...)”⁶⁸

Nesta linha da jurisprudência, há doutrinadores ainda que pensam de forma mais contundente, como é o caso de José Maurício Conti, ao afirmar que “o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicado em toda a sua extensão e efetividade”.⁶⁹

Por outro lado, ao tratar-se do domínio da norma contida no artigo 150, VI, da CF, o Tribunal adota uma interpretação restritiva, sustentando que a imunidade genérica ali exposta aplicar-se-á exclusivamente quanto aos impostos, excluindo contribuições⁷⁰ e taxas⁷¹ do seu campo de incidência.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. RE interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - COSIP. art. 149-a da Constituição Federal. lei complementar 7/2002, do município de São José, SC. Recorrente(S) : Ministério Público Do Estado De Santa Catarina. RE nº 573.675 Recorrido(A/S) : Município De São José. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília. 25/03/09, fls.1404.

⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 185

⁶⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios da capacidade contributiva e da progressividade**. Dialética, 1996, p.65.

⁷⁰ “(...)V – A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange, exclusivamente, os impostos, não se estendendo às contribuições sociais” (STF, Segunda Turma, RE 177308 ED, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, abril/12).

⁷¹ “A imunidade tributária recíproca – CF, art. 150, VI, a – somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas.” (RE 364.202, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 3-10-2004, Segunda Turma, DJ de 28-10-2004.)

Abordada a tese da incidência da norma sobre os impostos, resta saber sobre quais impostos a imunidade recíproca recai. No artigo 150, VI, a da Carta Magna vê-se que ela abrange aqueles que incidem diretamente sobre patrimônio, renda e serviços dos entes políticos. Ocorre que, como já exposto, este primeiro entendimento e mais restritivo era originariamente adotado pelo STF e por doutrinadores como Sacha Calmon, mesmo que estes tenham vindo a mudar seu posicionamento.

Em um segundo momento, e este se coaduna com a interpretação atual, passou-se a entender que a imunidade recíproca abarcava todos os impostos que pudessem comprometer o patrimônio, renda e bens dos entes políticos, desde que estivessem afetados às suas finalidades estatais, ensejando assim na acepção ampla da imunidade, esta capitaneada por Aliomar Baleeiro, que discordava da interpretação originária, sendo esta “formal e limitativa”.

Conforme veremos adiante, pode-se entender que, não deveria incidir impostos referentes a serviços, como o ISS e o ICMS, caso eles fossem eminentemente públicos, *stricto sensu*), tampouco impostos sobre o patrimônio, IPTU, por exemplo, sobre aqueles bens afetados ao atendimento do interesse público. Nota-se que, nestes dois casos, os potenciais contribuintes se encontrariam destituídos de capacidade contributiva, tendo em vista que não integram o campo do domínio econômico. Tais obrigações tributárias serão suscitadas na análise dos acórdãos no próximo capítulo.

Tal extensão interpretativa restou consignada no acórdão do RE 213.059 que versa sobre incidência de IOF em aplicações financeiras efetuadas pelos Municípios, em voto proferido pelo ex Min. Ilmar Galvão, o qual assinalou, *in verbis*:

“Não há como sustentar que as operações financeiras realizadas pelo ente público são alheias às suas finalidades essenciais(...) com efeito, não apenas inexiste norma que impeça os entes políticos de manterem os seus ativos financeiros aplicados no mercado financeiro, ao abrigo dos efeitos da inflação, mas também se está, nesse caso, diante de renda produzida por bens móveis, encontrando-se, portanto, sob a proteção da norma do art. 150, VI, a, da Constituição que, por não versar isenção tributária, mas imunidade, não está sujeita à interpretação restritiva como entendido pela recorrente.”⁷²

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. IOF. Aplicação de recursos da Prefeitura Municipal no mercado financeiro. Imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição. RE nº 213.059. Recorrente: União Federal. Recorrido: Município de Hortolândia. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 5/12/97. fls. 1761

No referido acórdão o ex. Ministro entende que não se deve analisar a prescrição da alínea ‘a’ do artigo 150, VI da CF de forma restritiva, mas sempre buscando atrelar esse conceito às finalidades essenciais dos entes sendo que estas são responsáveis por justificar o reconhecimento da imunidade.

Nada obstante, deve-se buscar outros critérios interpretativos de sorte a aplicar a imunidade tributária recíproca da forma que mais observe o conceito de justiça tributária. Diante disto, a jurisprudência vem fazendo uso da interpretação sistemática e teleológica das imunidades.

Ver-se-á que, nessa esteira, o Pretório Excelso leva em consideração as finalidades das entidades que requerem o reconhecimento da imunidade recíproca. A tendência, portanto, é conceder a vantagem àqueles que atendem as finalidades tipicamente estatais, prestando assim um serviço público. Pode-se perceber isso no exemplo da concessão da imunidade recíproca à OAB⁷³, na medida que desempenha atividade típica do Estado.

Enquanto a OAB é beneficiada com a imunidade tributária recíproca por estar comprometida com uma atividade própria do Estado, qual seja a defesa da Constituição e da ordem jurídica do Estado democrático de Direito, a Caixa de Assistência se encontra destituída de tal privilégio, vez que é destinada ao provimento de proveitos pecuniários aos advogados, não revelando, portanto, a instrumentalização de atividade estatal.⁷⁴

O ex ministro do STF, Joaquim Barbosa, ratifica tal posicionamento ao afirmar que:

“A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. (...)Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.”⁷⁵

⁷³BRASIL. Supremo Tribunal Federal **A Constituição e o Supremo**/ Supremo Tribunal Federal. – 4. ed. – Brasília : Secretaria de Documentação, 2011, p. 1691.

⁷⁴Idem. p. 1692.

⁷⁵Idem. p. 1690.

Reside aqui a polêmica presente na jurisprudência constitucional, haja vista que enquanto entidades que deveriam supostamente ser tributadas, não o são por conta de desenvolverem um serviço ou finalidade pública, auxiliando assim o Estado na persecução de seus objetivos.

Ocorre, no entanto, que resta obscura análise do que seria o serviço público propriamente dito e uma atividade econômica. Tal diferenciação é essencial, visto que aqueles que exercerem atividade econômica não serão abrangidos pela imunidade tributária recíproca, sendo eles integrantes da administração indireta ou particulares *strito sensu*, como asseverado expressamente no artigo 150 §3º da CRFB.

Por outro lado, há jurisprudência que decidiu pela concessão do benefício mesmo no caso em que o desempenho da atividade econômica tenha quedado evidente. Nesses casos o STF decidiu por justificar tal concessão pautado em outros critérios, tais como o exercício da atividade em regime de monopólio ou o fato da atividade prestada ser competência exclusiva do próprio ente político abarcado pela imunidade

De todo modo, é imperioso destacar que quando os entes políticos atuam através de sociedades de economia mista ou empresa pública, agindo como empresa da iniciativa privada, em regra não gozarão da imunidade recíproca, pois presume-se que tal atividade ocorrerá em regime de livre concorrência.

Isto posto, deve-se observar uma jurisprudência primordial, qual seja a do caso do reconhecimento da imunidade recíproca à ECT. O Supremo Tribunal considerou que havia a prestação de serviço público e entendeu neste caso que por estar atuando em regime de monopólio, atendendo a serviços constitucionalmente atribuídos à União, conforme preleciona o artigo 21, X ⁷⁶, faria jus ao benefício.

Além do monopólio, observar-se-á que esta por desempenhar o serviço público, em nome da União, seria igualmente destituído da capacidade contributiva. Haveria a obrigação tributária se ele tão somente exercesse a atividade econômica, porém, há um fator

⁷⁶BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 21. Compete à União: (...) X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional... XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão...c) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária” Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

complicador, vez que a exerce fazendo as vezes do ente que é originariamente imune a incidência de impostos.

Estas e outras controvérsias serão dissecadas a seguir, quando tratarmos do rumo que toma a jurisprudência e a evolução de seu entendimento. Far-se-á um panorama com as principais decisões e seus conteúdos, de modo a elucidar o posicionamento da Corte Constitucional

CAPÍTULO 3 – A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

3.1 RE.601.392 – O acórdão dos Correios

A partir daqui, deve-se averiguar o andamento da jurisprudência a respeito da aplicação da imunidade tributária recíproca, observando os critérios utilizados e os argumentos que servem de base para fazer incidir ou não a norma imunizante.

Primeiramente cabe observar o *leading case* concernente ao reconhecimento da imunidade tributária recíproca, afora aquelas conferidas diretamente aos entes políticos. Nesse cenário, observar-se-á o pleito para reconhecimento desta norma imunizante à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT). Esta é uma Empresa Pública que atua na prestação de serviço público que, consoante entendido pelo STF, é outorgado pela CRFB à União.

Em circunstâncias normais, a ECT possuiria a obrigação de arcar com os tributos que são inerentes ao exercício da atividade empresarial. Contudo, alguns fatores as levam a entender que poderia ver reconhecida a imunidade tributária recíproca, conforme se verá.

Restou-se entendido que, por incorrer na prestação de serviços de competência da União, esta estaria abrangida pela imunidade, uma vez que, de acordo com Roque Antonio Carraza, “estas estatais constituem verdadeira *longa manus* das pessoas jurídicas de direito

público que, por meio de lei, as instituíram e delegaram a ela a prestação de utilidade pública em benefício de toda a coletividade”⁷⁷

Ora, não cabe falar em alteração do regime de direito público quando há empresa responsável pela execução de serviço público essencial atinente ao próprio ente político, fazendo com que esta mereça o reconhecimento da imunidade.

Nos caso referido estamos diante de prestações que são originariamente conferidas à União, sendo o serviço postal e correio aéreo nacional (EBCT), expresso no artigo. 21 da Constituição.

Deve-se perceber, dessa maneira, que o fato desses serviços serem tipicamente atribuídos ao ente federado, aqueles elegidos para desempenharem tais funções devem, logicamente, ser abrangidos por privilégios que viabilizem a execução da forma mais eficaz possível sem, no entanto, ferir os ideais da livre concorrência, do pacto federativo e da capacidade contributiva, esta ausente por se tratar da afetação dos recursos ao interesse público.

Como anteriormente suscitado, outro ponto que agrava a polêmica acerca da concessão e classificação da imunidade recíproca diz respeito à concepção objetiva e subjetiva da norma.

Pela evolução das decisões nota-se a consideração do critério objetivo. Deste modo, pretere-se o aspecto subjetivo, não se aferindo apenas quem é o requerente do benefício, mas sim a atividade desempenhada pelo mesmo e se esta se coaduna ou não com o interesse público em sentido estrito.

Por esta razão, o STF entende que quando há exercício de atividade econômica *stricto sensu* o ente que a exerce não fará jus a imunidade. Tal conclusão é depreendida da interpretação do princípio da capacidade contributiva bem como do artigo 150, §3º da CF, a partir do qual se percebe que aqueles que possuem recursos disponíveis⁷⁸ não se eximirão da

⁷⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Empresas estatais delegatárias de serviços públicos ou atos de polícia – sua imunidade a impostos. (apud. ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais de direito tributário, São Paulo: Dialética, 2000, v.4, p.652).

⁷⁸ Neste aspecto cabe ressaltar a distinção entre capacidade econômica e contributiva. Neste trabalho é perfilhada a ideia de que os entes, privados ou públicos, que possuem angariem recursos de qualquer forma possuem

responsabilidade de contribuir com o fisco, já que possuem o intuito de auferir recursos para dar continuidade à atividade de cunho empresarial que objetiva o lucro. Por outro lado, se tal lucro fosse destinado ao atendimento das finalidades estatais, poder-se-ia reconhecer a imunidade.

Passando à análise dos precedentes, cabem algumas observações. O caso do reconhecimento da imunidade para a EBCT guarda a peculiaridade de um regime misto de atividades e, por conseguinte, grande debate. Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela EBCT a respeito da discussão sobre incidência de ISS sobre os serviços prestados alheios aos de natureza meramente postal prestados por esta. O recurso questionava decisão do Tribunal Regional Federal 4ª Região que reconhecia o direito da Prefeitura de Curitiba cobrar o referido imposto.

Como se enfatizará adiante, os Correios são responsáveis não só pela atividade postal, que foi tomada como pública, mas também pela bancária e outras, e uma vez exercendo-as deveria fazer em igualdade de condições com os concorrentes, como bem expõe o Min. Joaquim Barbosa em sua explicação, dizendo que “a própria Constituição diz que, quando algum ente estatal, alguma empresa estatal, quando o Estado resolve empreender nessa área econômica, ele deve fazê-lo em igualdade de condições com o particular”.⁷⁹

Diante disto, não obstante a EBCT operar no domínio público e no domínio econômico, o STF optou, em votação acirrada, por reconhecer a imunidade, não observando apenas o caráter público das atividades desenvolvidas pelos Correios, mas de modo a subsidiar o exercício de atividades deficitárias e dificultosas, que não constituem usualidade das outras empresas e que devem ser estimuladas diante da sua complexidade.

Nesta linha, aceitou-se que as atividades consideradas privadas lucrativas serviriam justamente de contraponto, custeando as outras de finalidades estritamente públicas, pela ideia

capacidade econômica. No entanto, defende-se que a capacidade contributiva está atrelada à disponibilidade fática de recursos que possam sofrer a incidência dos impostos. A última não deve ser encarada sob a ótica do domínio público, mas apenas do econômico.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Recíproca. Empresa brasileira de Correios de Telégrafos. Serviços tipicamente postais abarcados pelo monopólio. RE nº 601.392. Recorrente: EBCT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 05/06/2013

do “subsídio cruzado”⁸⁰, abordado pela recorrente e entendida como uma saída na qual o correio se vê obrigada a recorrer, conforme afirmou o ex. Min. Ayres Brito.

O ex Min. Joaquim Barbosa, relator da ação no STF, aponta no julgamento do mesmo RE 601.392 (ECT) três diretrizes para a extensão da imunidade recíproca, afirmando que ela opera como salvaguarda do pacto federativo, protege a atividade desprovida de capacidade contributiva, ou seja, sem intuito meramente lucrativo e não beneficiará expressão econômica de interesses particulares.

No mesmo sentido o ministro Luiz Fux teme pelo arrastamento da imunidade tributária para as atividades exercidas em regime de livre concorrência. Para Sua Exa. É flagrante a existência de atividade econômica em ambiente concorrencial, visto que há o intuito inequívoco de auferir lucro e reconhecer a incidência da imunidade tributária recíproca descaracterizaria o seu núcleo (“*ratio*”), além de ferir o artigo 173 §2º da CRFB. Ainda complementa:

“Afirmar que as atividades exercidas com fins lucrativos, com o mecanismo de compensação do caráter financeiramente deficitário do serviço postal, não lhes confere vinculação às finalidades essenciais da Empresa de Correios e Telégrafos (...)Recordo-me, Senhor Presidente - e o Código Tributário Nacional é riquíssimo em regras de interpretação -, que sempre tivemos preocupação com a incidência escorregada do princípio da legalidade no campo tributário: nem se pode criar imposto por analogia e nem se pode isentar de impostos ou criar imunidade por analogia.”⁸¹

Na mesma direção votam os Ministros, Marco Aurélio, Carmen Lúcia, apesar de entender pela existência da tese dos recursos cruzados, e Cezar Peluso.⁸²

No que concerne ao viés lucrativo dos serviços bancários, sustentou-se na tribuna do referido julgamento que o responsável por estes seria o Banco do Brasil, sobre o qual deveria recair o ônus tributário, caso se decidisse pelo afastamento da imunidade baseado nesse aspecto.

⁸⁰ A política dos subsídios cruzados consistiria na obtenção de lucros com algumas atividades desempenhadas de modo a, exclusivamente, custear os prejuízos incorridos com serviços postais mais onerosos, estes que caracterizariam a finalidade pública alegada pela EBCT.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Recíproca. Empresa brasileira de Correios e Telégrafos. Serviços tipicamente postais abarcados pelo monopólio. RE nº 601.392. Recorrente: EBCT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 05/06/2013

⁸² A sentido contrário e majoritário votaram os Ministros Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Rosa Weber, Dias Toffoli, Celso de Mello e Gilmar Mendes.

Já o voto majoritário, pela concessão da imunidade à EBCT, se baseia na política tarifária apresentada pela recorrente, dos “subsídios cruzados” que, nas palavras do ex. Min. Ayres Britto, consiste em: “...buscar obter lucro aqui para cobrir prejuízo certo ali.” Destaca-se ainda que aqueles que mais precisam dos correios são os carentes economicamente, porquanto se beneficiam de seus serviços recebendo correspondências até nas localidades mais longínquas. No curso de seu voto, ainda pondera:

“E como os Correios realizam também direitos fundamentais da pessoa humana, como a comunicação telegráfica e telefônica e o sigilo dessas comunicações, praticando uma política de modicidade tarifária, eles alcançam a maior parte da população carente, da população economicamente débil”⁸³

Diante disto, se a EBCT é responsável por possibilitar o desfrute de tal direito fundamental e as imunidades visam, desde sua origem, resguardar tais garantias, não se deve priorizar a análise da atividade lucrativa, haja vista que, conforme exposto, esta serve para custear serviços postais desempenhados que a iniciativa privada sequer almeja desempenhar, pois incorreria em prejuízos. Deste modo, resta como única alternativa para obtenção de tais direitos, pela população isolada geograficamente, o serviço dos Correios.⁸⁴

Da mesma forma, a EBCT que seria titular da obrigação do pagamento de impostos como IPVA sobre veículos utilizados no prestação do serviço de entregas ou de ICMS e ISS sobre circulação de mercadorias e serviços de frete, seria eximida de tal dever justamente por possibilitar a prestação de tal serviço, originariamente de competência da União.

No que toca ao aspecto estrutural de empresa pública, o Ministro Gilmar Mendes entende que “a despeito de ter uma estrutura de empresa, na verdade importava saber que serviço ela prestava, qual o serviço subjacente à sua atividade”⁸⁵. Ainda cabe observar que o

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Recíproca. Empresa brasileira de Correios de Telégrafos. Serviços tipicamente postais abarcados pelo monopólio. RE nº 601.392. Recorrente: EBCT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 05/06/2013

⁸⁴ “Correios prestam serviços onde a iniciativa privada não presta ou não quer prestar ou entende que é deficitária. A iniciativa privada não vai para os mais longínquos rincões do país, para o interior da Amazônia, mas os Correios estão presentes lá, mesmo sofrendo prejuízo estão prestando serviços. E, ademais, o que é interessante, as próprias empresas privadas de *courier*, aquelas que são responsáveis pela entrega de encomendas e pacotes, valem-se dos serviços dos Correios, porque, do ponto de vista econômico-financeiro, isso é desinteressante. Então, não há nenhuma concorrência, nenhuma desigualdade, nenhuma vantagem para os Correios, com relação à iniciativa privada, que possa afastar justamente essa imunidade” (STF.Min.,Ricardo Lewandowski, RE 601.392/PR ,maio,2011)

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Recíproca. Empresa brasileira de Correios de Telégrafos. Serviços tipicamente postais abarcados pelo monopólio. RE nº 601.392. Recorrente: EBCT. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 05/06/2013

reconhecimento da imunidade tributária não configuraria privilégio indevido, já que a EBCT se encontra em situação desvantajosa pelo fato, por exemplo, de ter que contratar mediante processo licitatório e de concurso público, como elucida o Min. Lewandowski.

Lewandowski que inicialmente se posicionara contra o recurso da EBCT, é levado a mudar seu posicionamento diante do debate. Ao final do julgamento, expõe sua divergência ao exMin. Joaquim Barbosa, que concluiu pela existência de capacidade contributiva do recorrente. O ministro Ricardo entende que “naquilo que ela tem o resultado positivo, ela não auferir lucros, como numa empresa pública. Ela reinveste nos serviços”⁸⁶ e completa “Ela não tem, a meu ver, a capacidade contributiva, tal como as empresas privadas, exatamente por esse aspecto, porque ela é deficitária na grande parte dos serviços que presta”. Ele ainda traz à baila o cenário internacional, citando o caso dos EUA, onde a atividade postal é subsidiada pelo governo.

Ademais, a fundamentação baseada no artigo 173, §2º da CF parece carente de factibilidade, já que a maioria adotou a ideia de que a Empresa Pública que figura no recurso não desempenha unicamente atividade econômica no sentido estrito, mas o faz em vias de subsidiar a realização do serviço público, o que afasta a aplicação de tal dispositivo.

Conclui-se, portanto, que a imunidade tributária recíproca foi concedida de forma a resguardar o interesse público, preterindo o caráter lucrativo da empresa que, por vezes restou demonstrado, mas que foi rebatido com o argumento de que esse lucro nada mais faria do que subsidiar o próprio direito individual tutelado pela atividade dos Correios, qual seja o da comunicação.

2.2RE 580.264 e 253.472 – Acórdão da CODESP e Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A

Abordado o caso da concessão da imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, uma Empresa Pública Federal, analisar-se-ão duas Sociedades de Economia Mista que requereram igualmente o reconhecimento da imunidade tributária relativa às suas atividades. Ainda que tais decisões tenham sido proferidas anteriormente a dos Correios,

⁸⁶ Idem.

devido à sua natureza jurídica optou-se pela abordagem posterior, visto que guardam relação com caso da Petrobras.

A primeira delas, Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP) é, da mesma forma que a EBCT, responsável por realizar atribuição constitucionalmente conferida à União, conforme artigo 21, XII, f, onde se vê que a competência para explorar portos marítimos, lacustres e fluviais é desta pessoa jurídica de direito público. Ante a tal dispositivo constitucional, a Corte Suprema, em sua maioria, entendeu que esta atividade configuraria serviço público.

O tribunal de origem, ao indeferir o reconhecimento da imunidade, pautou sua decisão em dois fundamentos, quais sejam a disposição do artigo 150, §3º da CRFB, entendendo que a União ser proprietária do imóvel não geraria por si só a extensão da imunidade e ainda afirmou que a imunidade não poderia transcender a própria pessoa jurídica de direito público. Tais fundamentos foram sustentados pelo relator, o ministro Marco Aurélio, que ainda defendeu que a existência do domínio útil por parte da Codesp quedaria suficiente para a cobrança do IPTU. Cabe observar, contudo, que o titular da obrigação do pagamento do IPTU é do proprietário, do detentor do domínio útil, ou do possuidor a qualquer título. Ressalta-se que os últimos dois devem ser dotados de *animus domini* e que para o fisco, o devedor será sempre o proprietário, em caso de posse desdobrada.

Diante desta decisão, a CODESP recorreu ao STF argumentando que sua relação com o porto de Santos se dava exclusivamente por conta da efetivação de instrumentalidade estatal conferido ao ente político e não a ela, a qual cabia unicamente a gestão e guarda do porto, configurado, portanto, como serviço público. Ainda enfatizou que, ao exercer tal atividade, a mesma não possuía concorrentes e que o reconhecimento da imunidade não ensejaria em vantagem injusta. Por fim, frisou que, sendo uma sociedade de economia mista, a detenção de 99,7% do capital da empresa corroboraria o fato de que a mesma só se apresenta como instrumento da União.

A CODESP ainda requereu o reconhecimento da imunidade referente ao débito de taxa alegando que não fazia uso dos serviços prestados pelo Município. Tal argumento, contudo, não foi acolhido visto que a mera disponibilidade do serviço ao contribuinte já configura o fato gerador da taxa, independente de utilização pelo potencial beneficiário.

No que toca aos três argumentos principais, cabe destacar alguns pontos. O ministro à época, Joaquim Barbosa, foi responsável por abrir a divergência do relator. Tal posicionamento foi acompanhado pelos ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Gilmar Mendes, prevalecendo o entendimento de que a CODESP faria jus a imunidade referente ao recolhimento do IPTU. Barbosa elenca três estágios que devem ser superados para a concessão do benefício, conforme se depreende do voto:

“1)A imunidade “subjctiva”, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independente do contexto;

2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas a tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.”⁸⁷

Destaca-se que o último estágio se coaduna com a tese de Hugo de Brito, já mencionada, sobre o cenário da “livre concorrência”. O ministro defende que a CODESP atende a todos os estágios, frisando que a ideia de que a atividade desempenhada pela empresa não é econômica, mas serviço público, como entendeu a Corte em outros precedentes. Além disso, a participação quase integral da União no quadro acionário da empresa (99,7%) demonstra que o não reconhecimento da imunidade significaria tributar serviço outorgado a União, hipótese que deve ser afastada diante do âmago do instituto da imunidade recíproca e pela literalidade do artigo 150,VI, a, da Constituição.

O ministro ainda complementou seu voto atentando para os argumentos da ausência de concorrência e do intuito de auferir vantagem visando o aumento patrimonial da União, os quais não foram refutados pelo conteúdo dos autos. No acórdão, o ex Min. Ayres Brito ainda

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade Recíproca. Sociedade de Economia Mista controlada por ente federado. Condições para aplicabilidade da proteção constitucional. Administração Portuária. Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP). Instrumentalidade estatal. RE nº 253.472 Recorrente: CODESP. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, 01/02/2011

sustentou que a imunidade não abrangeria apenas as pessoas jurídicas de direito público, mas a Administração Indireta vinculada a estas.

Apesar dos argumentos apresentados, o Ministro Ricardo Lewandowski salientou que há evidenciação da existência de outros serviços de caráter privado dentro dos domínios da CODESP, no Porto de Santos. Ocorre que, não obstante os serviços citados, a Companhia tem como função primordial a efetivação de uma competência estatal e não a obtenção de lucro através dessas atividades. Desta forma, tais atividades não deveriam ser determinantes para a incidência do imposto sobre o conjunto.

O ministro Cezar Peluso ainda argumentou que o reconhecimento da imunidade afetaria significativamente as receitas do Município. No entanto, o reconhecimento dessa limitação deveria ser vista sob o aspecto da atividade exercida pelo recorrente, que desempenha finalidade pública, e não sob a visão de quanto o Município deixaria de arrecadar.

Na mesma linha de exposição, passa-se ao exame do outro acórdão, de conteúdo similar ao exposto, mas com algumas peculiaridades.

O RE 580.264/RS trata do reconhecimento da imunidade tributária recíproca à Sociedade de Economia Mista prestadora de serviços de saúde, sendo esta o Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A. Tal requerimento se baseia em argumentos como a prestação de serviço público de notável relevância, a ausência de exploração de atividade econômica, o recebimento de repasses de verba pública para o seu funcionamento, o percentual quase integral das ações pertencer à União, a inexistência de fins lucrativos e a ausência de capacidade contributiva.

O tribunal de origem alegou a distribuição de lucros aos acionistas e entendeu pela inaplicabilidade da regra imunizante para as sociedades de economia mista, através da interpretação literal do artigo 150,VI, §3º, da CF. Quanto ao primeira questão, ver-se-á seu desdobramento na análise do RE 594.015, da Petrobras. Já no tocante à segunda questão, a polêmica se evidencia justamente quando se percebe que o intuito da norma é resguardar as atividades estatais, e não a própria entidade da Administração Indireta.

O primeiro ponto a ser observado é a natureza de serviço de saúde que é entendido como serviço eminentemente público, como se pode deprender do artigo 196 e 197 da CF.⁸⁸ A saúde é dever do Estado e por isso deve ser garantido, ainda que não só por ele, independente da forma que este o assegurará. Portanto, ainda que o atendimento do direito fundamental à saúde caiba ao Estado, nada obsta que a garantia desse direito se dê por pessoa jurídica de direito privado vinculada à Administração Indireta.

Nesse diapasão, importa mencionar o voto do Ministro Gilmar Mendes que, mencionando o acórdão da EBCT, defende que a imunidade deve ser estendida a estes hospitais visto que prestam o serviço público. Destaca ainda o artigo 199, da CF, *in verbis*:

Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

§ 2º É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.⁸⁹

Ora, se há vedação quanto a esta destinação de recursos públicos para instituições privadas com fins lucrativos presume-se que, por receber repasse do governo federal e municipal, esta sociedade não visa tais fins, mas apenas o atendimento das necessidades do cidadão que dela necessita, através do atendimento integral pelo SUS. Por esta razão, recorrente se encontra proibida de atuar livremente no mercado.

Importa frisar ainda que, por efetuar o atendimento integralmente pelo SUS, a mesma não receberia contraprestação pelos serviços e, portanto, não auferiria receita que denotasse a existência de capacidade contributiva

O Ministro Marco Aurélio ainda observa que a mera prestação de serviço público não pode fundamentar o reconhecimento da imunidade, uma vez que se este fosse o único critério analisado as concessionárias também gozariam do benefício. Esta visão parece equivocada, já

⁸⁸BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação; Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

⁸⁹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

que ignora o fato destas concessionárias auferirem lucros oriundos dos seus usuários, além de, diferentemente dos casos concretos, não fazerem uso de renda ou terreno de propriedade de um ente político.

No entanto, o grande debate referente a este acórdão consiste na oposição por parte da União ao reconhecimento da imunidade. Tal ente, por mais que detenha 99,9% do capital da entidade, o que a torna pública para efeitos práticos, se mostra contrário ao benefício, haja vista que a situação do grupo hospitalar se mostra transitória. Desta forma, encontra-se uma contradição que, apesar de não ser foco do presente trabalho, afeta a decisão tomada em sede de recurso extraordinário.

Diante do exposto, cabe anotar que a Ministra Ellen Gracie, em voto no sentido de reconhecer a imunidade, conclui de forma brilhante, declarando que “mesmo as entidades hospitalares privadas sem fins lucrativos mantêm atividade beneficente têm sido consideradas imunes (...)” e complementa:

“A propósito, a lei 12.101/09, em seu art. 4º, considera beneficente e com direito à respectiva certificação, a entidade de saúde que comprove o cumprimento das metas estabelecidas em convênio celebrado com o gestor local do SUS e que ofertar a prestação de seus serviços aos SUS no percentual mínimo de 60%, comprovando anualmente, a prestação dos serviços com base o somatório das internações realizadas e dos atendimentos ambulatoriais prestados. Então, também numa interpretação sistemática das imunidades, se até as entidades privadas beneficentes são imunes, que se dirá de uma entidade cujo capital pertence 99.9% à União e que se dedica integralmente à prestação de serviços de saúde pelo Sistema Único de Saúde (SUS)”⁹⁰

Deste modo, assim como ficou reconhecida para a CODESP, a imunidade tributária recíproca foi reconhecida ao grupo hospitalar por se entender que este era um *longa manus* do ente político beneficiado pela norma imunizante prevista no artigo 150, VI, a, da CRFB.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Imunidade tributária recíproca. Sociedade de Economia Mista. Serviços de saúde. RE nº 580.264 Recorrente: Hospital Nossa Senhora da Conceição S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 31/05/2013

3.3 RE 594.015 – O acórdão da PETROBRAS

Diante das considerações traçadas acerca das decisões proferidas no pelo Supremo Tribunal Federal, podemos perceber que tais precedentes servem de orientação para o não reconhecimento da imunidade recíproca no julgamento de grande repercussão mais recente, qual seja o do RE 594.015, que se refere a PETROBRAS. Entretanto, cabe enfrentar considerações nos dois sentidos e não só do afastamento da imunidade.

Assim como nos outros precedentes, o julgamento acerca do reconhecimento da imunidade tributária para a Petróleo Brasileiro S/A possui alguns critérios a serem analisados. Aqui, exploraremos cada critério de modo a refletir sobre decisão proferida em sede de Recurso Extraordinário.

Preliminarmente cabe expor o posicionamento vencido na tribuna, no sentido de reconhecer a imunidade a Petrobras. Tal entendimento foi exposto pelos ministros Edson Fachin, Celso de Mello e Carmen Lúcia, que se utilizaram de argumentos que serão expostos a seguir.

Capitaneando a divergência e, ao mesmo tempo, seguindo o que entendia a jurisprudência do STF, o Min. Fachin defende o cabimento da imunidade tributária pelo fato do IPTU, imposto no qual se baseia o RE, ser de natureza real, o que, sob uma análise restrita, poderia justificar a imunidade, porquanto o terreno é de propriedade da União. Ocorre, no entanto, que a natureza real do imposto não deveria valer apenas quanto a propriedade do terreno, mas quanto a sua posse e sua utilização prática. Por isso, se o fato gerador se encontra atrelado diretamente ao imóvel, aquele que mais usufrui deste poderia arcar com o ônus do pagamento do tributo, pois não deve retirar proveito do terreno sem uma devida contraprestação.

Todavia, o IPTU visa atingir o patrimônio do proprietário, já que a propriedade é a maior reveladora de riqueza, superando a posse e o domínio útil, que igualmente figuram como fatos geradores. Leandro Paulsen alerta:

“o legislador só pode indicar como contribuinte o proprietário e não o titular de outros direitos reais menos densos e que não revelam riqueza na condição de proprietário, ainda que seus titulares exerçam prerrogativas típicas do proprietário, pois sempre serão prerrogativas parciais ou temporárias, como a superfície, as servidões...”⁹¹

No referido caso, não obstante a União figurar como proprietária do terreno portuário, a posse e domínio útil, igualmente tidos como fato gerador do referido tributo, são detidos pela sociedade recorrente, já que esta se utiliza do imóvel para exploração de sua atividade, esta que é indiscutivelmente de caráter econômico.

O ministro ainda reforça sua ideia ao afirmar que a posse que se exerce não seria aquela *ad usucapionem*, ou seja, a posse da Petrobras sobre o imóvel estaria destituída do *animus domini*⁹². Desta forma, a posse exercida não seria suficiente, a seu ver, para fazer a recorrente incorrer na exação do imposto previsto no artigo 34 do Código Tributário Nacional⁹³. Sobre isso, Hugo de Brito ensina-nos:

“1. Possuidor como contribuinte do IPTU – A referência a “possuidor”, feita pelo art. 34 do CTN, deve ser entendida como dizendo respeito àquele que detém a posse e a exerce como se proprietário fosse (STJ, 2a T., REsp 685.316/RJ, Rel. Min. Castro Meira, j. em 8/3/2005, v.u., DJ de 18/4/2005, p. 277). Em seu voto, o Min. Relator do referido aresto consignou o seguinte: “O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Apesar da fórmula genérica utilizada pelo legislador, a correta inteligência do referido artigo passa, necessariamente, pela distinção entre a posse oriunda de um direito real, da posse que tem por fundamento o direito pessoal, sendo certo que somente no primeiro caso há a possibilidade de se considerar contribuinte do imposto o possuidor. Isso porque, na posse fundada em direito real, o possuidor exerce *ad usucapionem*, ou seja, com *animus* de dono, exteriorizando comportamento típico de proprietário, e é a propriedade do bem imóvel o fato gerador do IPTU. Já na posse oriunda de direito pessoal, o possuidor atua destituído de qualquer exteriorização de domínio, não podendo ser considerado sujeito passivo do imposto. Ao se tratar de posse fundada em direito pessoal, nem mesmo se pode falar em exercício do domínio útil do bem, também eleito pelo CTN como fato gerador do tributo, visto que não é dado ao mero possuidor dispor do bem, apenas com o dever de respeitar a preferência do titular da sua propriedade. **A única posse, portanto, apta a gerar para o possuidor a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*.**” Exemplo de quem exerce a posse com *animus domini*, e que por isso pode ser considerado contribuinte do IPTU, é o *usufrutuário*”⁹⁴

⁹¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p.409.

⁹² A posse aqui mencionada é aquela que, por si só, possa conduzir o possuidor à propriedade do terreno.

⁹³ BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) “Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.” Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

⁹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 183.

Desta forma, o Min. Fachin entende que, por ser o IPTU imposto de natureza real e a propriedade ser do ente político que deve ser beneficiado pela imunidade, não caberia a cobrança, já que tributar o terreno utilizado pela Petrobras significaria, na sua visão, tributar a União e não a recorrente, uma vez que, ainda em sua linha de raciocínio, ela detém a posse precária, desprovida do requisito do *animus* de adquirir a propriedade.

Reforça-se ainda a possível ilegitimidade da recorrente para figurar no pólo passivo do IPTU, tendo em vista que apenas dispõe da posse direta do terreno, não podendo transferir ou locar a terceiros. Não poderia ainda o arrendador transferir o ônus do pagamento do IPTU à Petrobras, uma vez que tal convenção não poderia ser oposta à Fazenda Pública, conforme artigo 123 do CTN⁹⁵

Superada a exposição dos argumentos vencidos no Supremo Tribunal, passe-se agora à análise da posição adotada no presente trabalho. O entendimento que prevaleceu ao tempo daquela assentada foi o do afastamento da imunidade tributária recíproca. Tal posicionamento indica uma mudança da jurisprudência tradicional da Casa, seguida por Edson Fachin, se direcionando ao atendimento dos ideais da justiça fiscal e da livre concorrência.

O primeiro ponto observado é o que tange ao pacto federativo e sua higidez. Já se sabe que o instituto da imunidade recíproca historicamente foi se desenvolvendo com o objetivo de resguardar a igualdade e autonomia entre as pessoas políticas no contexto do Estado Federal. Ocorre que, como se pode ver nos argumentos da Petrobras em sede de RE, a mesma tentou se valer de um aspecto técnico, que consiste no fato da União ser proprietária do terreno objeto do recurso, para tentar usufruir do benefício tributário atribuído a esse ente federativo.

Ora, não podemos tomar como verdade que a cobrança de impostos da Petrobras, IPTU no caso concreto, venha a ferir a integridade do pacto federativo, que figura como o cerne da imunidade intergovernamental. Por mais que o terreno seja de propriedade da União, o fato da mesma poder gozar da imunidade não enseja a extensão automática desta para aqueles que

⁹⁵BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) “Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

usufruem do terreno para explorar atividade flagrantemente demonstradora de capacidade contributiva. Ao invés disso, o quede fato configuraria risco ao pacto federativo seria a ausência da cobrança do IPTU, vez que a recorrente faz uso de terreno com espaço significativo da cidade de Santos e, por conseguinte, seria responsável por recolhimento de montante significativo a título deste imposto, já que a metragem do imóvel é utilizada como critério para efetuar sua cobrança.

Diante disto, o relator, Ministro Marco Aurélio, é preciso ao afirmar que o reconhecimento da imunidade colocaria em risco as finanças municipais, vez que o montante arrecadado seria de extrema importância para a arrecadação tributária do ente político menor.

Além disso, o ministro Alexandre de Moraes em seu voto defende que:

“Imunidade recíproca corresponde, portanto, a um parâmetro oclusivo do poder tributante, por meio do qual o texto constitucional (a) busca afirmar a igualdade dos diferentes entes políticos; (b) preserva a execução federativamente equilibrada das atribuições dos diferentes níveis de governo, sem que possa existir interferência na autonomia de cada um deles; e (c) reconhece que a arrecadação obtida por cada um deles é vertida em prol de finalidades públicas igualmente importantes para a realização dos projetos constitucionais.”⁹⁶

Sob essa ótica, vislumbra-se que a Petrobras, conquanto seja Sociedade de Economia Mista, não se afigura como um ente político, que geralmente é o beneficiário da imunidade tributária recíproca. Tal imunidade consiste em uma garantia institucional da qual somente aqueles que atendem o interesse público *stricto sensu* deveriam desfrutar.

Nada obstante, cabe frisar ainda que seria descabido conferir tal imunidade à Petrobras já que, por exercer atividade econômica, a mesma é dotada de evidente capacidade contributiva. Esta se expressa no fato de que a Petróleo Brasileiro S/A possui capital negociado em bolsa de valores, por meio do qual distribui seus lucros entre seus acionistas. Pode-se entender, portanto, que se ela auferir receita oriunda de sua atividade lucrativa a ponto de distribuir com diversos proprietários de seu capital, não poderia requerer o reconhecimento da imunidade vez que tal benefício apenas contribuiria para o aumento de seus lucros.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade. Sociedade de Economia Mista arrendatária de bem da União – IPTU. RE nº 594.015 Recorrente:PETROBRAS. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília 6/04/17.

Em uma rápida analogia com a imunidade conferida aos templos religiosos, pode-se perceber que na hipótese dos templos imunes explorarem atividade econômica, ainda que seja por meio de locação de seu imóvel para auferir lucros, se tais ganhos forem afetados às suas finalidades essenciais eles ainda continuarão beneficiados pela imunidade. Caso contrário, perderão esse direito e passarão a ter que pagar impostos.

Diante disso, pode-se perceber que aquele que subverte a destinação dos lucros, primeiramente destinados à sua manutenção, para destiná-los a outro fim que não este, estaria sofrendo uma sanção, ao perder o direito imunidade. Tal caso se assemelha à presente situação, já que, se a Petrobras não utiliza esses lucros para a manutenção do interesse público, mas apenas para o enriquecimento de seus acionistas, não cabe a ela usufruir do benefício da imunidade

Se a empresa exerce atividade econômica e demonstra a capacidade para contribuir com o fisco, assim deve fazer, independente do terreno que seja utilizado para o exercício de suas atividades. Ainda no voto de Alexandre de Moraes se vê que:

“O que se coloca, no caso concreto, é saber se a proteção imunizante do art. 150, IV, da CF pode regredir quando seja inconteste que bem imóvel do patrimônio de ente federativo já não mais esteja afetado a qualquer destinação social, funcionando apenas como elemento para alavancar o desempenho de atividade particular de propósitos exclusivamente econômicos.”⁹⁷

Seguindo nesta linha, os ministros entenderam ainda que não caberia a extensão da imunidade justamente por ser a Petrobras uma sociedade que desempenha atividade econômica e não serviços públicos⁹⁸, como visto nos casos da ECT e da CODESP⁹⁹. Sobre isso o Ministro Marco Aurélio afirma em seu voto que se “nem mesmo as pessoas jurídicas do direito público, que exploram atividade econômica, gozam da imunidade, o que se dirá quanto ao particular.”

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade. Sociedade de Economia Mista arrendatária de bem da União – IPTU. RE nº 594.015 Recorrente:PETROBRAS. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília 6/04/17.

⁹⁸ O fato da Petrobras não incorrer na prestação de serviços público diretamente não exclui seu caráter de sociedade que visa atender os interesses públicos, ainda que não sejam aqueles previstos como de competência da União ou configurados como de prestação obrigatória do Estado.

⁹⁹ Estas, embora possuam personalidade jurídica de direito privado, são qualificadas como prestadoras de serviços públicos.

Ora, se tal imunidade leva em conta o aspecto subjetivo daquele que desfruta dela, leia-se os entes políticos, e estes na qualidade de exploradores de atividade econômica não fazem jus ao reconhecimento da imunidade que, originariamente é destinada a eles, não seria coerente afirmar que uma entidade privada mereceria tal benefício ao exercer esta atividade.

O artigo 150, §3º da CRFB prescreve:

“§ 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”¹⁰⁰

A partir deste dispositivo fica bem claro a vedação a extensão da imunidade tributária recíproca àqueles que exerçam atividade econômica. Deste modo, ainda que o patrimônio não seja do particular, se empregado no desempenho de atividade comercial e utilizado para extrair proveito econômico, o que, conforme se depreendido §3º, é excluído do gozo da imunidade recíproca.

O exercício da atividade econômica ainda deságua na obrigatoriedade de observar o regime concorrencial em que a sociedade se enquadra. A partir da análise do princípio da livre concorrência¹⁰¹ os julgadores percebem que reconhecer a imunidade poderia significar uma decisão descabida, sob a ótica da justiça fiscal, uma vez que os concorrentes da Petrobras, outras pessoas jurídicas de direito privado, não fariam jus ao mesmo benefício, os colocando em desvantagem competitiva. Assim, a sociedade se beneficiaria pelo simples fato de explorar terreno pertencente à União.

Como se pode observar, a Petrobras é uma Sociedade de Economia Mista responsável pela exploração de petróleo e outros recursos naturais em território brasileiro. Ocorre que, tal atividade, apesar de ser monopólio da União, não é exercida de forma monopolizada, o que leva à possibilidade de existirem outras empresas que compitam neste mesmo ramo. Cabe

¹⁰⁰BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

¹⁰¹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>

ressalvar que, não obstante a atividade explorada por ela constituir tal monopólio, conforme prescreve o artigo 177, §1º¹⁰², a Constituição é clara ao dizer que esta pode se dar através de empresas privadas, que deverão ser tributadas como tais. Na mesma esteira, o artigo 173, §2º da Carta Política expõe que “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.¹⁰³

Diferentemente deste acórdão, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e a Companhia Docas do Estado de São Paulo, além de prestarem serviço público, o faziam em regime de monopólio, razão pela qual lhes foi reconhecida a imunidade, uma vez que não configuraria vantagem injusta para com outras entidades atuantes no mercado de correspondências e gestão portuária, respectivamente.

Através de uma interpretação conjunta dos artigos pode-se ver que a recorrente não poderia desfrutar de benefício que seria negado a outras empresas igualmente privadas. Reconhecer tal imunidade a apenas uma entidade privada em detrimento das outras violaria não só o princípio da livre concorrência, mas também a isonomia. O ministro Barroso em seu voto frisa que:

“Entender que os particulares, que utilizam os imóveis públicos para exploração econômica lucrativa, não devem pagar IPTU significa colocá-los em vantagem concorrencial em relação a outras empresas. Isso porque a finalidade do bem é a geração de lucro à recorrente, que, portanto, possui capacidade contributiva para sofrer a tributação.”¹⁰⁴

Deste modo, acreditar que o Judiciário deva excluir a Petrobras do dever de pagar imposto seria uma inversão do que legitimamente se espera do Estado, já que a ele é atribuído o dever de garantir que a competição entre os agentes econômicos se dê da forma mais justa e equilibrada possível.

Não se deve admitir que a lucratividade auferida pela recorrente, configuradora da capacidade contributiva, reste majorada em decorrência da abstenção quanto ao pagamento dos impostos devidos. O regime de igualdade concorrencial seria nitidamente violado, haja

¹⁰²Idem. “Art. 177. Constituem monopólio da União: (...)§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei”.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade. Sociedade de Economia Mista arrendatária de bem da União – IPTU. RE nº 594.015 Recorrente:PETROBRAS. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília 6/04/17.

vista que a recorrente se colocaria em vantagem diante das outras entidades privadas, aumentando seus lucros, enriquecendo seus acionistas, sem sequer contribuir diretamente para o interesse público.

Por fim, suscita-se a ideia que se opõe diretamente à tese defendida pelo Ministro Fachin. O relator, Marco Aurélio, enfatiza a questão de que o fato gerador do Imposto Predial Teritorial Urbano não se restringe à propriedade, mas ainda à posse e domínio útil do imóvel. Ao contrário do que afirma Sua Exa., o domínio por parte da Petrobras não deve ser tido como precário, pois, como bem salienta o Ministro Luís Roberto Barroso:

“Os contratos firmados entre as empresas privadas e a Administração Pública conferem diversos direitos aos particulares. Assim, o bem é formalmente público e materialmente privado, uma vez que o particular tem quase todas as prerrogativas do proprietário, não havendo precariedade da posse. Nesses casos, resta caracterizado o fato gerador do IPTU e a sujeição passiva, que permite ao Município de Santos efetuar cobrança em face da recorrente.”¹⁰⁵

Ademais, vê-se que tais contratos de arrendamento podem chegar a 30, 40 e até 50 anos, o que descaracterizaria a precariedade da posse, fazendo com que a Petrobras possua ingerência sobre o terreno e remodele o bem da maneira que melhor entender.

De toda forma, ainda que a posse da Petrobras possa não ser considerada perene, enquanto perdurar ela atuará como se proprietária fosse, dispondo do bem com a extensão de direitos quase igual a de seu verdadeiro proprietário, a União.

CONCLUSÃO

A partir do estudo realizado, pode-se notar a evolução do instituto das imunidades tributárias, notadamente a imunidade recíproca que sempre teve como intuito resguardar o respeito e autonomia entre os entes políticos no âmbito do Estado federal. Tal instituto tem se moldado conforme surgem as necessidades não previstas originariamente pelo constituinte.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Imunidade. Sociedade de Economia Mista arrendatária de bem da União – IPTU. RE nº 594.015 Recorrente: PETROBRAS. Recorrido: Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília 6/04/17.

No decorrer do trabalho foram abordados os aspectos conceituais da imunidade tributária recíproca, sua origem dentro e fora do Brasil para que pudesse se compreender o debate aqui deflagrado. Nota-se que a doutrina tratou de sanar as divergências mais acentuadas e tal fato tende a unificar gradualmente o posicionamento da jurisprudência, ao aplicar o que prelecionam os autores que tratam do tema.

Os aspectos da imunidade, prevista constitucionalmente, devem, apesar de tudo, encontrar limite no que a lei infraconstitucional prescreve. Deve haver uma interseção entre o atendimento da lei, no sentido textual, e os princípios que serviram de base para a instituição da norma imunizante.

Todavia, não se deve pautar a imunidade recíproca somente na sua origem ou literalidade, mas também analisando através de um método teleológico, percebendo o que tal norma visa e quando deve ser remodelada e aplicada ao caso concreto.

Observa-se, por exemplo, o progresso, tanto da doutrina quanto da jurisprudência, no reconhecimento da incidência da imunidade recíproca sobre todos os impostos, capazes de afetar o patrimônio, renda e serviços dos entes políticos, ocorrência fruto da observância do intuito da norma, sem perder de vista a literalidade do artigo 150,VI, a da CRFB.

Não se pode dizer, contudo, que as extensões analisadas no presente trabalho são irrefutavelmente acertadas, porém, os casos elucidados puderam ser enquadrados em um panorama em que se privilegia a justiça tributária, a isonomia, princípio este que jamais deve ser ignorado diante da sua importância para um ordenamento jurídico hígido e eficaz.

De todo modo, é importante que se tenha em vista a imprescindibilidade dos serviços públicos fornecidos pelos entes políticos, ainda que indiretamente, o que deve ser incentivado através da aplicação da norma imunizante quando cabível. Por outro lado, não se pode esticar a norma para que esta se aplique no âmbito privado, visando resguardar esta esfera de modo a não gerar desequilíbrios na esfera de competitividade privada.

A distinção entre o papel da atividade econômica e do serviço público na sociedade é fundamental, uma vez que ambos são importantes, mas devem ser tratados diferentemente em prol da prevalência do interesse público sobre o privado. Ao longo das decisões analisadas

viu-se que a consecução do interesse público é sempre privilegiada e tida como fundamental para que se efetue a ponderação sobre o reconhecimento da imunidade recíproca.

No caso da decisão do RE 594.015, viu-se que a norma imunizante, depois de exaustivamente desenvolvida e trabalhada pela jurisprudência, observou princípios de ordem constitucional, mas ainda assim restou fragilizada diante do embate entre a literalidade da lei e a interpretação teleológica, sistemática do preceito imunizante.

Não caberia, portanto, optar pela aplicação da literalidade das leis em detrimento da aplicação de princípios visto que os últimos devem servir como norteadores para aplicação daquelas. Ao mesmo tempo em que poderia se reconhecer a imunidade, optou-se por não reconhecer, privilegiando o ordenamento jurídico como um todo e seus fins almejados.

Importa ressaltar que a mudança no corpo de julgadores do Supremo Tribunal foi essencial para que se modificasse o posicionamento da Corte. Na decisão referente à EBCT foi considerado irrelevante o fato da mesma além incorrer na prestação de serviços configurados como públicos, atuar na exploração de atividade econômica, ao passo que na decisão que afastou a norma imunizante da Petrobras, a atividade exercida pela recorrente foi essencial para fundamentar os votos que nesse sentido se direcionaram.

Pode-se notar isto, por exemplo, no voto do Ministro Luís Roberto Barroso que no último acórdão explorado enfatizou ao exercício de atividade econômica em regime de livre concorrência pela Petrobras e suscitou o critério da justiça fiscal, deixando em segundo plano a literalidade legislativa referente ao Imposto Predial Territorial Urbano.

A transição nesses 8 anos de decisões proferidas pelo Pretório Excelso se dá, portanto, principalmente pela mudança de integrantes da Corte, o que leva logicamente à mudança de pensamentos e eleição de critérios diferentes para julgar cada caso concreto.

Um critério que outrora parecia irrelevante, com o decurso do tempo passou a ser fundamental para mostrar coerência com os princípios constitucionais que norteiam o ordenamento como um todo. Critérios como a atividade desempenhada, o percentual da sociedade pertencente ao ente político e o regime em que se desempenha a função tiveram sua importância modificada com o passar do tempo.

Não cabe aqui definir qual seria de fato o melhor critério a ser utilizado, visto que isso deve ser analisado caso a caso, levando em consideração o conjunto fático e circunstancial e não o estabelecimento de critérios de sorte a engessar o direcionamento decisório. Deve-se manter o padrão na jurisprudência, e não a oscilação contraditória entre uma decisão e outra em um interstício relativamente curto.

Por fim, pode-se perceber que há de fato o intuito da norma de favorecer aqueles que agem em prol do interesse da coletividade e dos direitos fundamentais, não só na imunidade recíproca como na religiosa ou até mesmo nas outras. No entanto, o âmago da norma não pode ser desvirtuado ao bel prazer de entidades que querem se aproveitar do benefício para fins alheios à satisfação do interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: DF, Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal **A Constituição e o Supremo**/ Supremo Tribunal Federal. – 4. ed. – Brasília : Secretaria de Documentação, 2011

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010

CARVALHO, Paulo Barros de. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2012

GONZÁLEZ, Eusebio; LEJEUNE, Ernesto. **Derecho tributário I**. 2ª Ed. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000.

IBAÑEZ, André Pedreira. **Imunidades tributárias e direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

MACHADO, Hugo de. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015