

Fundamentos da imunidade tributária recíproca e sua aplicação às empresas públicas federais – posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Lenymara Carvalho

Advogada da CAIXA em Brasília

Pós-graduada em Direito Tributário pela

Universidade de Brasília

Pós-graduada em Direito Público pela Faculdade de Ciências Jurídicas do Planalto Central

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo traçar os fundamentos da interpretação das normas constitucionais atribuída pelo Supremo Tribunal Federal quanto à extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas. Analisando os métodos de interpretação e detalhadamente, o instituto da imunidade tributária recíproca e o ente empresa pública, busca-se compreender como, diante de uma interpretação sistemática das normas, se pode alcançar uma interpretação que se afasta do texto literal da Constituição, mas alcança a sua real finalidade, concretizando e dando efetividade aos seus comandos.

Palavras-chave: Empresa pública. Imunidade tributária recíproca. Supremo Tribunal Federal. Interpretação.

ABSTRACT

This paper aims to outline the fundamentals of constitutional interpretation given by the Supreme Court regarding the extent of reciprocal tax immunity to public companies. Analyzing the methods of interpretation and detail, the Institute of reciprocal tax immunity and being a public company, we seek to understand how the face of a systematic interpretation of the rules can achieve an interpretation that differs from the literal text of the Constitution, but it reaches its true purpose, realizing and giving effectiveness to their commands.

Keywords: Public company. Reciprocal tax immunity. Supreme Court. Interpretation.

Introdução

O Supremo Tribunal Federal é levado diariamente a resolver questões que demandam a utilização das mais diversas formas de interpretação, ocorrendo de tempos em tempos mudanças nas conclusões dos seus julgamentos, principalmente no que tange a uma de suas finalidades precípuas, qual seja, a aplicação e defesa das normas constitucionais.

Uma dessas situações tem sido enfrentada já há algum tempo pelo Supremo, com ênfase nos últimos anos, em razão da extensão da interpretação firmada.

O nosso sistema tributário prevê como uma limitação ao poder de tributar dos entes políticos a impossibilidade de um ente tributar o outro, impondo a proibição de se instituir impostos sobre determinadas atividades das pessoas políticas. Tal limitação é estendida às autarquias e fundações públicas pela própria Constituição, em razão da especial atuação de tais entidades junto aos entes estatais.

Ocorre que existem outras pessoas jurídicas de direito privado que atuam também ao lado do Estado, realizando atividade pública, e não se justifica a imposição de tributos a elas, apesar da omissão da Constituição nesse sentido.

É diante dessa realidade que o Supremo Tribunal Federal (STF), interpretando em conjunto os dispositivos constitucionais, tem estendido a imunidade tributária recíproca também às empresas públicas que atuam ao lado do Estado, prestando serviços públicos, em regime de exclusividade, ou seja, quando realizam um serviço próprio do Estado que a elas foi delegado, mas que não deixa de ser público em razão de ser exercido por ente de natureza privada.

Tal posicionamento tem como ponto de partida a interpretação das normas constitucionais, por diversos métodos, levando em consideração os aspectos históricos, as finalidades e a conjugação dos dispositivos constitucionais.

Na primeira seção deste artigo, exporemos as principais características das empresas públicas, suas funções e espécies e, na segunda, o instituto da imunidade tributária recíproca, seus fundamentos e a sua aplicação no direito brasileiro.

Ainda demonstraremos, diante das características das empresas públicas, as razões para que também sejam alcançadas pela limitação constitucional tributária da imunidade recíproca.

Finalizando, apresentaremos crítica positiva à atuação do STF, que, interpretando os dispositivos constitucionais e analisando a essência de cada tipo de empresa pública, conclui por estender a imunidade tributária recíproca a algumas delas, diante de circuns-

tâncias específicas que serão detalhadamente expostas no presente trabalho.

1 Conceito e características das empresas públicas

O Estado, para execução de suas atividades administrativas, é organizado por meio de unidades interiores, os seus órgãos, e de pessoas jurídicas criadas para auxiliá-lo. Assim, ele poderá desenvolver as atividades por si ou por meio de outros sujeitos. A cada unidade é atribuída uma competência com a finalidade de realizar tais atividades administrativas. Essas competências são constitucionalmente previstas a encargo do Estado, que, se as realiza por si próprio, as mantém centralizadas, mas, como se vê, podem ser transferidas a outras pessoas, quando se tem a chamada “descentralização”.

Na centralização, portanto, o Estado atua diretamente por meio de seus órgãos, unidades sem personalidade jurídica que compõem a administração pública direta. Assim nos ensina Gasparine (2005, p. 301):

Diz-se que a prestação ou a execução dos serviços públicos é centralizada quando a atividade, sobre integrar o aparelho administrativo do Estado, é realizada por meio de órgãos que o compõem, em seu próprio nome e sob sua inteira responsabilidade. O serviço vai da Administração Pública, que o executa e explora, ao administrado, seu beneficiário último, sem passar por interposta pessoa.

De modo diverso, na descentralização, o Estado atua indiretamente, já que o faz por meio de outras pessoas, que podem ou não constituir parte da administração. Mais uma vez o mestre Gasparine (2005, p. 301) é bastante claro:

A prestação de serviços públicos é descentralizada na medida em que a atividade administrativa (titularidade e execução) ou a sua mera execução é atribuída a outra entidade, distinta da Administração Pública, para que a realize. Desloca-se a atividade, ou tão-só o seu exercício, da Administração Pública central para pessoa jurídica, esta privada, pública ou governamental. O serviço vai da Administração Pública, seu titular, ao administrado, seu beneficiário último, através de uma interposta pessoa jurídica, esta privada, pública ou governamental, que o executa e explora.

Temos nesse caso a administração pública indireta, que é o conjunto de pessoas administrativas que têm por objeto desempenhar as atividades de forma descentralizada.

Conclui-se, portanto, que o Estado pode atuar de forma direta, quando exerce ele próprio a atividade administrativa, ou de forma indireta, quando transfere as competências para outras pessoas. Sendo esses responsáveis parte do próprio Estado, e criados com a finalidade de receber competências administrativas, temos a administração pública indireta.

A administração pública indireta se compõe pelas entidades denominadas autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas.

As autarquias e fundações públicas possuem personalidade jurídica de direito público, titularizam interesses públicos e são dotadas exclusivamente de capacidade administrativa. São criadas para a prestação de serviços públicos, cuja a titularidade e a execução a elas são trespassadas.

As sociedades de economia mista e as empresas públicas possuem personalidade jurídica de direito privado e delas se vale o Estado para possibilitar a execução de alguma atividade de seu interesse com maior flexibilidade, para prestação de serviços públicos ou para a exploração de atividades econômicas. O Estado a tanto foi compelido a criar tais entidades, como afirma Mello (2008, p. 88), com a finalidade de ganhar mais eficiência ou, em certos casos, pela natureza peculiar da atividade que não se compatibilizava com outro meio de ação.

Neste trabalho, vamos nos ater à figura da empresa pública.

De acordo com o conceito legal exposto no Decreto-Lei nº 200/67, empresa pública é:

a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força da contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.

Esse conceito traduz as principais características das empresas públicas. É, em primeiro lugar, um instrumento de ação do Estado e, apesar de ter personalidade jurídica de direito privado, possui interesses além dos meramente privados.

Elemento de extrema relevância é a natureza jurídica atribuída a elas, pessoas jurídicas de direito privado, como as empresas particulares. No entanto, como se trata de entidades criadas com o fim de auxiliar o Estado, atuar ao lado do Estado, tal regime também **lhes atribui** características de direito público, dando origem a um regime híbrido, pois o direito privado é parcialmente derogado pelo direito público. Isso porque a natureza jurídica é

mero elemento, contraposto à especial finalidade de criação da empresa pública, que é ser um sujeito auxiliar do Estado.

Resta claro, diante dos fins pelos quais são criadas, que empresas públicas podem ser destinadas à exploração de atividade econômica ou à execução de serviços públicos.

A Constituição dispõe em momentos diversos sobre tais formas, aquelas que exploram atividade econômica, em razão de extrema relevância, pois competem às empresas privadas (artigo 173) e àquelas que prestam serviços públicos, que são atividades peculiares ao Estado (artigo 175).

A exploração de atividade econômica, em princípio, compete às empresas privadas e, excepcionalmente, em razão de relevância nacional, será atribuída ao Estado.

Já as que prestam serviços públicos ou coordenam a execução de obras públicas exercem atividades claramente pertinentes ao Estado, que, para um melhor gerenciamento, transfere tais atividades às empresas públicas criadas para atender a essa finalidade.

Vê-se que, no primeiro caso, as empresas públicas possuem então uma natureza jurídica híbrida, já que se sujeitam aos princípios do direito administrativo, mas ao mesmo tempo atuam em concorrência às empresas privadas.

É por essa constatação que a Constituição da República, no próprio artigo 173, veda a concessão de privilégios às empresas públicas que não sejam extensivos às empresas privadas. Porém, tal limitação abarca somente aquelas empresas públicas que explorem atividade econômica. Esta é a precisa lição de Mello (2008, p. 191):

No primeiro caso, é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o mais próximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado. Seja pela natureza do objeto de sua ação, seja para prevenir que desfrutem de situação vantajosa em relação às empresas privadas – às quais cabe a senhoria no campo econômico –, compreende-se que estejam, em suas atuações, submetidas a uma disciplina bastante avizinhada da que regula as entidades particulares de fins empresariais.

Já as empresas públicas prestadoras de serviços públicos possuem peculiaridades especiais, uma vez que são uma continuação das pessoas políticas, criadas especialmente para atender às necessidades públicas. Por isso, “é natural que sofram o influxo mais acentuado de princípios e regras de Direito Público, ajustados, portanto, ao resguardo do interesse desta índole” (MELLO, 2008, p. 192).

2 A imunidade tributária recíproca como limitação ao poder de tributar

O artigo 150 da Constituição da República dispõe acerca das limitações ao poder de tributar do Estado. Entre essas limitações, temos as chamadas imunidades, ou seja, regras que denegam a própria competência tributária, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses.

Segundo conceito longamente trabalhado por Costa (2006, p. 52), imunidade tributária é

a exoneração fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

As imunidades exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar, nos limites traçados pela Constituição. Não haverá ocorrência do fato gerador, não haverá nascimento de obrigação nem do crédito tributário.

Na precisa lição do ilustre Martins (1998, p. 32):

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária.

[...]

Há um interesse nacional superior a retirar do campo da tributação, pessoas, fatos considerados de relevo.

Para o nosso estudo, é importante nos debruçarmos sobre a imunidade tributária recíproca do artigo 150, VI, a:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias 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;

A imunidade tributária recíproca constitui instrumento que o constituinte considerou fundamental para manter a democracia, por isso é a mais antiga exoneração constitucional tributária, surgindo com a primeira Constituição republicana, que adotou a forma federativa de Estado (1891), sendo contemplada por todas as demais Constituições que tivemos. Visa a impedir que os entes

políticos tenham seu patrimônio, renda e serviços tributados por meio de impostos. É, portanto, decorrência da forma federativa de Estado.

A federação é a soberania externa de um Estado, formado pela união de diversos entes. No federalismo coexistem as três soberanias: a federal, a dos estados-membros e a dos municípios, com constituições próprias. Nasce sempre de um pacto que une os povos física, moral e economicamente.

Dentro dessa forma de Estado, a isonomia entre os entes que o compõem é base estrutural, não podendo um se sobrepor ao outro, devendo conviver em harmonia.

A federação determina uma autonomia recíproca entre a União, os estados-membros e os municípios; impositiva é a isonomia entre as pessoas políticas e dessa reciprocidade deflui a vedação da tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, a renda e os serviços, norma de cunho constitucional.

Dessa maneira, a proibição de um ente tributar o outro se traduz em princípio garantidor da federação, numa verdadeira projeção concretizadora desse postulado constitucional, e por isso mesmo é considerado cláusula pétrea, não podendo ser ofendido por modificação legislativa (artigo 60, § 4º da Constituição da República).

A imunidade tributária recíproca visa a resguardar a incolumidade do regime federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia uma das outras, e sendo indispensável à preservação institucional dessas unidades.

Como se percebe, o princípio do Estado federado toma relevância maior, ou, como destaca o mestre Aliomar Baleeiro, se reveste de dupla importância, pois diz respeito não só ao aspecto político, mas também ao financeiro. Comenta o ilustre autor:

[...] ao conferir maior renda tributária a Estados, Distrito Federal e Municípios, quer pela participação de um ente estatal no produto da arrecadação de outro, quer pela participação em fundos de redistribuição, quer pela atribuição mais lata de competência tributária, a Constituição dotou-os de maior autonomia política, legislativa e financeira. Sem dúvida, especialmente o crescer da autonomia político-jurídica do Estado federal é que configura o fruto e reflexo de um ser democrático de direito (BALEIRO, 2000, p. 124).

Outro fundamento da imunidade tributária é a supremacia do interesse público sobre o privado, beneficiando o patrimônio,

a renda e os serviços de cada pessoa política como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas. Destaca-se com isso que as pessoas políticas não realizam gastos privados, e sim gastos públicos, decorrentes de suas funções constitucionais, que não são representativos de capacidade contributiva.

As atividades estatais próprias, como instrumento de governabilidade, não vislumbram nenhum objetivo de lucro. O Estado deve dispor de receitas exatas que possibilitem a cobertura de despesas dos serviços a seu cargo. Deve, enfim, manter o equilíbrio entre suas receitas e despesas, que é o objetivo da política financeira.

Essa ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas traduz fundamento e pilar mestre da imunidade tributária recíproca, pois seus recursos se destinam à prestação de serviços públicos que lhes incumbem.

O papel dos entes da federação na estrutura administrativa pátria é administrar a coisa pública em um nível de organização próprio, e, dessa maneira, exercer as respectivas atividades sociopolíticas. Tal imunidade, portanto, visa a beneficiar as pessoas políticas quando da sua atuação típica, ou seja, quando executam atividades públicas.

Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra jurídica de Aliomar Baleeiro, traça um paralelo entre os princípios do federalismo, da igualdade e da ausência de capacidade contributiva:

[...] a imunidade recíproca, assentada apenas na ausência de capacidade contributiva, fica empobrecida em sua importância prevalecente e em seus distintos desdobramentos. A imunidade responde a dois princípios constitucionais igualmente intangíveis, por meio de emenda constitucional: ao princípio federal e ao princípio da igualdade (que, no Direito Tributário, deve ser examinado predominantemente segundo o critério da capacidade econômica). Quer se examine o tema sob um ângulo – o da isonomia política dos entes da Federação –, quer sob outro – o da inexistência de capacidade econômica – a imunidade intragovernamental não pode ser reduzida por modificação posterior que altere o Texto Constitucional originário. Na Constituição brasileira, a imunidade recíproca não se fundamenta em um ou outro, mas ao contrário, no duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica, ambos limitadores da faculdade de emendar ou de revisar a Carta, própria do Poder Legislativo. (BALEEIRO, 2000, p. 126).

Agora, diante das características básicas das empresas públicas e da limitação constitucional da imunidade tributária recíproca,

cumprir verificar se, como extensão do Estado, a essas entidades se estende referido benefício de ser imune à tributação do seu patrimônio, renda e serviços.

3 Possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas e considerações sobre a visão firmada pelo STF

Pelo texto constitucional, tranquila é a constatação de que os entes políticos, representados pela administração pública direta, são alvo da imunidade tributária recíproca, benefício estendido às autarquias e fundações, entidades da administração pública indireta, mas com personalidade jurídica de direito público:

§ 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.

Porém, apesar da clareza da norma acima e, ainda, da regra disposta exatamente no parágrafo seguinte, há situações em que as empresas públicas também poderão ser alcançadas por tal imunidade.

§ 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.

Tal constatação se iniciou em estudos doutrinários e chegou aos tribunais, que, com base em critérios hermenêuticos, alcançaram o entendimento de serem também as empresas públicas alvo da limitação ao poder de tributar, consubstanciada na imunidade tributária recíproca.

No artigo 173 da Constituição, situa-se a empresa pública exploradora de atividade econômica. Quando o Estado desenvolve atividade própria de particular ou quando com este concorre diretamente, o ordenamento jurídico aplicado aos entes públicos e privados será o mesmo, conforme determina o parágrafo segundo: "§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado".

Contudo, o próprio artigo 173 ressalva a existência de outras situações que também devem estar previstas constitucionalmente.

Essas situações se consubstanciam nas hipóteses de haver relevante interesse coletivo e refletem naquelas atividades cuja atuação é exercida monopolisticamente pelo Estado. Essas atividades estão previstas no artigo 177 da Constituição.

Em outra face, temos as empresas públicas criadas com o fim de prestar serviços públicos. Sobre tais serviços dispõe o artigo 175 da Constituição: “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

Quando prestam serviço público, as empresas públicas mantêm a condição de pessoas administrativas, que agem em nome do Estado, para a consecução de um bem comum. Não objetivam a lucratividade, embora de sua atividade até possa advir certo lucro, mas esse não é o seu desiderato. São, como afirma brilhantemente Carrazza (2007, p. 694), “a longa manus das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar”.

O que se depreende da leitura do artigo 175 da Constituição é que há um campo que é reservado apenas à atuação estatal, não podendo a iniciativa privada se imiscuir.

Assim, excepcionalmente, o Estado pode intervir no campo que é reservado à livre iniciativa, por meio das suas empresas públicas e sociedades de economia mista, o que se reflete nas situações acima previstas. Nesses casos, tais entidades se submetem ao regime jurídico tributário próprio das empresas privadas, como dispõe o artigo 173 da Carta Magna.

Já quando a empresa pública recebe a incumbência de realizar serviço público ou atividade decorrente do poder de polícia, não há concorrência com empresas privadas, não se sujeitando à regra do artigo 173, mas à regra do artigo 175. É, portanto, instrumento próprio do Estado, se confundindo com ele e sendo tão público quanto. Presta serviço público que jamais poderia ser prestado ou realizado por empresa privada, com exceção dos casos de concessão e permissão.

Como muito bem conclui Carrazza (2007, p. 697):

Podemos, pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, tão-só quanto à forma, pessoas de direito privado. Quanto ao fundo são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Acabam fazendo as vezes das autarquias, embora – damo-nos pressa em proclamar – com elas não se confundam.

Como se depreende da leitura da norma contida no artigo 150, parágrafo 3º, da Constituição da República, restou excluída do alcance da norma imunizante a exploração de atividade econômica regida pelo direito privado ou em que haja pagamento de preços ou tarifas pelo usuário:

§ 3º – As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, 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.

Quanto às empresas públicas prestadores de serviços públicos, apesar de possuírem personalidade jurídica de direito privado, sua atividade é de direito público, por isso possui, entre outras prerrogativas, o direito à imunidade fiscal.

Assim explica Costa (2006, p. 144):

O raciocínio resume-se no seguinte: se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política estará, indubitavelmente, imune à tributação por via de impostos. Ora, a mera delegação da execução desse serviço público, pela pessoa que é titular da competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa por ela instituída – empresa pública ou sociedade de economia mista –, que se torna delegatária do serviço, não pode, portanto, alterar o regime jurídico – inclusive tributário – que incide sobre a mesma.

A descentralização administrativa, como expediente destinado a garantir maior eficiência na prestação de serviços públicos (art. 37, caput, da CF), não tem o condão de alterar o tratamento a eles dispensado, consagrado da exoneração tributária concernente a impostos.

Já quanto às entidades exploradoras de atividade econômica, para a maioria da doutrina, a imunidade não as alcança em razão da lógica da atividade exercida, bem como da expressa disposição constitucional contida no artigo 150, parágrafo 3º, e do artigo 173, parágrafo 2º.

É essa a conclusão a que chega Costa (2006, p. 144):

Com efeito, não há que se falar no cabimento da imunidade em hipótese alguma em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Quando isso ocorre o que se tem é a exploração de atividade econômica pelo Estado – e, en-

tão, deve ele sujeitar-se ao mesmo regime jurídico aplicável à iniciativa privada.

Conforme já delineado neste artigo, a Constituição permite a existência de duas formas de empresas públicas exploradoras de atividade econômica. Aquelas que atuam em concorrência com o setor privado e aquelas que exercem atividades tão relevantes para o Estado e para a sociedade que somente elas podem exercê-las, atuando de forma monopolística.

Assim, quando a empresa pública explora atividade econômica em concorrência com o setor privado, há aplicação imediata do comando do artigo 173. No entanto, se não há concorrência com empresas privadas, ou seja, quando há prestação de serviço público exclusivo do Estado, em regime de monopólio, não se aplica esse dispositivo constitucional, mas diretamente o artigo 150 da Constituição.

Essa é exatamente a interpretação utilizada no voto do Ministro Carlos Velloso no *leading case* acerca da matéria:

É que a disposição inscrita no art. 173, caput, da Constituição, contém ressalva: 'ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo; conforme definidos em lei'. Quer dizer, o artigo 173 da CF está cuidando da hipótese em que o Estado esteja na condição de agente empresarial, isto é, esteja explorando diretamente atividade econômica em concorrência com a iniciativa privada. Os parágrafos, então do citado art. 173, aplicam-se com observância do comando constado do caput. Se não houver concorrência – existindo monopólio, CF, art. 177 – não haverá aplicação no §1º do mencionado art. 173. É que, conforme linhas atrás registrado, o que quer a Constituição é que o Estado-empresário não tenha privilégios em relação aos particulares. Se houver monopólio, não há concorrência; não havendo concorrência desaparece a finalidade do disposto no §1º do art. 173 (BRASIL, 2004).

Ensina Carrazza (2007, p. 126): “quando a pessoa política desempenha atividades tipicamente privadas o princípio da imunidade recíproca não a beneficia. Ele só a alcança quando desempenha suas funções típicas (atividades públicas, isto é, estatais propriamente ditas)”.

A imunidade também não beneficia as pessoas políticas enquanto exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas, conforme determina o parágrafo terceiro do artigo 150 da Constituição da República.

Mais uma vez, Carrazza (2007, p. 126) nos explica de forma clara:

De fato, não havendo repasse, aos usuários, dos custos dos serviços públicos que os beneficiam, qualquer imposto que a pessoa política suportasse (pela obtenção dos meios necessários à prestação destes mesmos serviços públicos) acabaria incidindo sobre sua renda ou capital (patrimônio), afrontando a letra e o espírito do art. 150, VI, a, da CF.

Portanto, quando as empresas públicas e as sociedades de economia mista intervêm no domínio econômico, devem se portar como empresas privadas, inclusive no que concerne à tributação.

Com tais observações, resta clara a conclusão de que as empresas públicas quando atuam como extensão do Estado, ou seja, quando realizam a prestação de serviço público ou exploram atividade econômica sob o regime de monopólio, sem concorrência com as empresas privadas, podem, sim, ser uma entidade alvo da imunidade tributária recíproca, assim como as autarquias e fundações públicas.

Tendo em vista a conjugação dos elementos acima, verifica-se que na realidade não poderia ser outra a interpretação do Supremo Tribunal Federal.

Para o Direito, ciência totalmente interpretativa e atrelada necessariamente à realidade social, não há uma única resposta correta e verdadeira para o caso jurídico, ainda que o intérprete esteja, através dos princípios, vinculado pelo sistema jurídico.

Muito bem conclui Kelsen (1979 *apud* GRAU, 2006, p. 108), sobre o tema, pois não há uma única resposta correta, mas uma, sim, terá que ser aplicada ao caso concreto para a sua solução:

A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne direito positivo no acto do órgão aplicador do direito – no ato do tribunal, especialmente.

Foi esse o caminho trilhado pelo Supremo Tribunal Federal. Havia clara necessidade de se interpretar a norma com o fim de atender os reais escopos da Constituição, os seus reais propósitos. Apesar de se poder chegar a várias soluções, a mais certa foi a adotada, pois a empresa pública que atua ao lado do Estado, prestando um serviço que a ele compete tão somente, sem qualquer ingerência do setor privado é continuação do próprio Estado.

O intérprete não está alheio ao contexto social, à realidade fática. Essa falsa neutralidade política do intérprete só existe nos livros. No discurso do direito, ela se dissolve sempre.

Deve-se ter muito cuidado com a questão da interpretação e nesse caso temos um exemplo clássico disso. A interpretação da norma não se restringe à chamada “vontade do legislador”, especialmente quando se interpreta a Constituição, pois a aplicação de suas normas está condicionada pelo contexto, na medida em que opera em condições sociais e historicamente caracterizadas. Isso é o que ocorre no presente caso. Necessário se basear na funcionalidade das empresas públicas, criadas para fins determinados de auxílio ao Estado.

A interpretação tem significado decisivo para a consolidação e preservação da força normativa da Constituição. A interpretação adequada é aquela que consegue concretizar o sentido da proposição normativa dentro das condições reais dominantes numa determinada situação.

A análise conjugada das normas constitucionais, com base nos critérios anteriormente definidos – histórico, teleológico e sistemático –, não deixa dúvida da interpretação extensiva que se deve atribuir à regra da imunidade tributária recíproca do artigo 150, VI, da Constituição.

Ainda que haja conflito entre normas expressas da Constituição, diante de uma interpretação de todo o sistema, chega-se à conclusão de que tal conflito não existe, havendo, sim, uma complementação entre as disposições.

O parágrafo segundo do artigo 173 deve se vincular tão somente ao seu *caput* e, portanto, ser aplicável apenas no caso de a empresa pública explorar atividade econômica em regime de concorrência. Aliás, essa é a tese defendida por Costa (2006, p. 143):

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

Nessa situação, existe, portanto, capacidade econômica gravável, o que afasta o cabimento da intributabilidade.

A posição pela extensão da imunidade recíproca às prestadoras de serviços públicos, reafirmada em vários casos, expressa uma mudança na interpretação atribuída à Constituição que não pode se ater tão somente à literalidade do texto, sob pena de não concretizar os escopos constitucionais e não dar a real efetividade ao seu texto, às suas normas.

A tese firmada nos julgados do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria teve como fundamento a prestação de serviço de forma obrigatória e exclusiva pelas empresas públicas, ou seja, no regime de monopólio. E o serviço sob a égide do artigo 175 (monopólio) equipara-se à pessoa política.

O serviço público é indisponível, a empresa estatal delegatária presta-o, nos termos da lei, para atender, conforme determina a Constituição, ao interesse público. Trata-se de um ônus, não de uma faculdade.

Esse, como delineado até agora, é o principal argumento, pois uma empresa pública, criada com o fim de prestar serviço público obrigatório e exclusivo do Estado, é a representação do próprio Estado; não poderia ser outro o entendimento, já que não há qualquer justificativa para não se estender a imunidade a tal entidade.

Pelo texto constitucional, quando o Estado explora atividade econômica, submete-se ao regime jurídico das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias e trabalhistas. Porém, pode o Estado realizar os serviços públicos que são de sua atribuição, por mandamento constitucional, através de empresas públicas, e, aqui, incide o regime jurídico administrativo, e não as normas de direito privado.

Ressalta-se que o que é imune são os serviços públicos, e não a empresa prestadora. Essa é a conclusão de Carrazza (2004, p. 93), “os serviços públicos são imunes aos impostos, quer enquanto prestados pelas pessoas políticas que têm competência administrativa para tanto, quer por empresas estatais delegatárias”.

Se uma empresa pública ou sociedade de economia mista presta um serviço público, atua como órgão da administração indireta, e não desenvolve atividade econômica própria das empresas privadas. Donde se conclui que se submete ao regime jurídico de direito público, pois é na condição de poder público que atua.

Conclui brilhantemente Carrazza (2007, p. 143):

Remarque-se que a circunstância de estas pessoas terem personalidade de direito privado não impede que recebam especial proteção tributária, justamente para possibilitar a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia.

Em suma, a empresa estatal delegatária de serviço público juridicamente é Administração Pública, faz Admi-

nistração Pública e tem os atributos (positivos ou negativos) da Administração Pública. Desfruta, pois, do regime protetor que a Constituição Federal reservou aos bens e dinheiros públicos, inclusive no pertinente à imunidade tributária.

Essa mutação constitucional, a alteração de sentido da norma sem mudança do seu enunciado, exemplificada no presente caso pela interpretação extensiva do texto constitucional, é característica fundamental para a conservação da efetividade e da legitimidade da Constituição brasileira.

Conclusão

Concluiu-se, diante das considerações apresentadas, que a imunidade tributária recíproca tem como finalidade, além de resguardar o sistema federativo, preservar os entes políticos que, na realidade, não possuem capacidade contributiva, devendo seus recursos serem revertidos para o atendimento das finalidades constitucionais.

Em decorrência desse entendimento, vislumbrou corretamente o STF que tal limitação não pode ficar restrita àquelas entidades dispostas expressamente na Constituição, devendo, sim, ser estendida às empresas públicas prestadoras de serviço público de forma exclusiva, mesmo que possuam personalidade jurídica de direito privado.

Vê-se claramente que o serviço prestado não deixa de ser público só porque transferida a sua execução a uma entidade de direito privado, devendo a imunidade segui-lo.

Assim, diante de uma interpretação sistemática das normas constitucionais, dos aspectos históricos de instituição da imunidade tributária recíproca e das finalidades de tais comandos, o STF alterou a interpretação a ser atribuída à Constituição para estender a imunidade tributária recíproca às empresas públicas que prestam serviços públicos sob a forma de serviços privativos, exclusivos, próprios ou monopolizados, pois seu regime é semelhante ou mesmo próprio da administração direta.

Portanto, a exceção da regra da imunidade recíproca deve se limitar àquelas empresas públicas que concorram diretamente com as empresas particulares, devendo ser contempladas pelo benefício constitucional somente aquelas que prestam serviço público em regime de monopólio, sem qualquer concorrência com outra pessoa jurídica.

Dessa maneira, andou bem o STF ao realizar uma interpretação sistemática das normas constitucionais, estendendo a imunidade tributária recíproca às empresas públicas no que concerne ao seu

patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais quando prestam serviços públicos próprios de maneira exclusiva, sem concorrer com as empresas privadas, pois, atuando em tais circunstâncias, continuam prestando um serviço que não perde a sua natureza e essência de público, de responsabilidade do Estado.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., atualiz. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407.099-RS. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de São Borja. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 22 de junho de 2004. DJ 6/8/2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- GASPARINE, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.