

IMUNIDADE RECÍPROCA:

Aplicação às Sociedades de Economia Mista

Francieli Cristini Schultz¹

Resumo: O presente estudo tem por objetivo examinar o instituto da imunidade tributária recíproca, tal como previsto no ordenamento constitucional brasileiro no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, especialmente no que tange à extensão da sua aplicação às sociedades de economia mista, à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, iniciamos os estudos tratando da imunidade tributária como limitação ao poder de tributar e da imunidade tributária recíproca. Em seguida, verificamos alguns aspectos controversos acerca da imunidade recíproca tais como a possibilidade da sua extensão aos tributos e às obrigações tributárias acessórias, dentre outros. Finalmente, passamos à análise específica da possibilidade de sua aplicação às sociedades de economia mista, colacionando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto.

Abstract: The present study aims to examine the institute of reciprocal tax immunity, as provided for in the Brazilian constitutional order in art. 150, VI, a, of the Federal Constitution, especially regarding the extension of its application to mixed capital companies, considering the doctrine and jurisprudence of the Federal Supreme Court. To this end, we began the studies dealing with tax immunity as a limitation to the power to tax and reciprocal tax immunity. Next, we verify some controversial aspects regarding reciprocal immunity, such as the possibility of its extension to taxes and additional tax obligations, among others. Finally, we move on to a specific

¹ Procuradora do Município de Joinville. Pós-graduada em Direito Público Aplicado e Direito Tributário pela UNIDERP. Defensora da Fazenda Pública e representante da Procuradoria-Geral do Município na Junta de Recursos Administrativos-Tributários do Município de Joinville – JURAT. E-mail: francielic@joinville.sc.gov.br Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7006237799461443>

analysis of the possibility of its application to mixed capital companies, comparing the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the subject.

Palavras-Chave: Imunidade Tributária Recíproca. Sociedades de Economia Mista.

Keywords: Reciprocal Tax Immunity. Mixed Economy Societies.

Sumário: 1. Introdução; 2. A Imunidade Tributária como limitação ao poder de tributar constitucionalmente qualificada; 3. A imunidade recíproca. 4. Da extensão das imunidades tributárias previstas no art. 150 VI da Constituição de 1988; 5. As sociedades de economia mista; 6. A posição do Supremo Tribunal Federal acerca da problemática objeto deste estudo 7. Conclusão; Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a avaliação da possibilidade de aplicação da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista, à luz da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A discussão acerca do tema não é recente, e vem sendo motivada especialmente pelos Municípios brasileiros em razão do significativo impacto financeiro provocado pela da imunidade recíproca pleiteada pelas sociedades de economia mista nas suas arrecadações.

Ocorre que, ao longo dos anos, novos elementos que circundam a questão central vêm sendo postos à análise dos Tribunais, os quais terão especial atenção no desenvolvimento deste estudo.

O desenvolvimento do tema inicia com o estudo da imunidade tributária como limitação ao poder de tributar e segue para a imunidade tributária recíproca. Questões controversas como a ampliação da imunidade tributária prevista no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988 aos tributos; a ampliação da imunidade tributária previstas no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988 aos impostos que não tenham como fato gerador o patrimônio, a renda e os serviços; a extensão das imunidades tributárias às obrigações tributárias acessórias; a extensão das imunidades tributárias às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; as restrições impostas pelo §3o do art. 150, VI da Constituição Federal; assim como a definição das sociedades de economia mista serão objeto do estudo, até que passemos a enfrentar a questão central do trabalho: a extensão das imunidades tributárias às sociedades de economia mista.

Toda a pesquisa será desenvolvida a partir do estudo de farta doutrina, colacionando os precedentes do Supremo Tribunal Federal relacionados à matéria, permitindo o conhecimento dos principais aspectos dessa importante espécie de imunidade tributária.

2. A IMUNIDADE RECÍPROCA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CONSTITUCIONALMENTE QUALIFICADA

A Constituição Federal de 1988, Lei fundamental do Estado Brasileiro, instituiu o sistema constitucional tributário nacional e delimitou a competência tributária da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios.

Tal competência nada mais é do que a faculdade conferida pela Constituição Federal de 1988 às pessoas políticas da federação de criar tributos e arrecadá-los, ressalvadas as limitações contidas na própria Carta Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

Acerca da competência tributária, nos ensina o saudoso mestre Baleeiro²: “A competência tributária no sistema rígido do Brasil, que discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro, é regida pela Constituição Federal”.

Na mesma linha, as lições de Carraza³: “A competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, apontou, direta ou indiretamente, as regras-matrizes dos tributos”.

Desse modo, no uso da competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir tributos, definindo, mediante Lei Complementar, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

A corroborar com os ensinamentos já transcritos acerca da competência tributária, vejamos o que ensina Machado:

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz

² BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 67.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 771.

ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de direito público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos. No que diz respeito aos tributos vinculados a um agir estatal – vale dizer, taxas e contribuição de melhoria –, que podem ser instituídos por qualquer das pessoas jurídicas de direito público, a Constituição Federal também delimita a matéria fática de que se pode valer o legislador para a respectiva instituição, e o faz referindo-se à atividade estatal correspondente. Assim, estabelece que tais entidades poderão instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (art. 145, II). E, ainda, “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas” (art. 145, III).⁴

Para o eminente professor Martins:

Portando, competência tributária é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando-o e estruturando-o.⁵

Todavia, o exercício dessa competência tributária não é absoluto, possui limitações, que nada mais são do que as chamadas “limitações ao poder de tributar”. De acordo com Ichihara (2000):

As limitações já estão previstas expressa e/ou implicitamente na própria Lei Magna, cabendo ao legislador ordinário, através do veículo eleito, a “lei complementar”, regular, no sentido de explicitar, tornar aplicável e aclarar os limites, evidentemente, sem estreitar ou alargar o que já existe implicitamente, visando única e exclusivamente, facilitar a compreensão, a interpretação e a aplicação.⁶

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 279.

⁵ MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300.

⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 101.

As limitações constitucionais ao poder de tributar decorrem do modelo exaustivo e do perfil da Constituição Federal de 1988, dos princípios constitucionais e dos direitos e garantias fundamentais, das restrições decorrentes de regras impostas para o exercício da competência tributária, das vedações ou proibições constitucionais expressas e das imunidades tributárias.

Assim é que a grande maioria da doutrina brasileira posiciona a imunidade como norma (negativa) de competência tributária, senão vejamos as lições de Machado:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece seus limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150,I); (b) isonomia (art. 150,II); (c) irretroatividade (art. 150,III, “a”); (d) anterioridade (art. 150,III, “b”); (e) proibição de confisco (art. 150,IV); (f), liberdade de tráfego (art. 150,V); (g) imunidades (art. 150,VI); (h) outras limitações (arts. 151 e 152).⁷

No mesmo sentido, Carraza (2011): “Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias”⁸.

Desse modo, as imunidades tributárias são espécies constitucionalmente qualificadas do gênero “limitações constitucionais ao poder de tributar” impostas ao legislador ordinário e aos aplicadores do direito. É a norma constitucional que detém eficácia plena e imediata, que estabelece a incompetência para a instituir tributos diante de certos fatos e situações previamente determinadas pelo texto constitucional, e atua, de forma absoluta, retirando a competência do legislador ordinário.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 278-279.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011 p. 771.

Conceituando imunidade, Machado ensina que: “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”⁹

Em outra obra de sua autoria, Machado esclarece ainda que:

Na imunidade tributária não ocorre o fato gerador da obrigação tributária, porque a norma da Constituição, que estabelece a imunidade, proíbe que o legislador colha a situação de fato nela definida para definir qualquer hipótese de incidência tributária. Há uma limitação da competência tributária pois a norma da Constituição que estabelece a imunidade diz á entidade dotada de competência tributária que ela não pode utilizar a matéria que descreve como suporte para normas de tributação.¹⁰

Assim é que a imunidade cria um “campo” de incompetência tributária que impede o nascimento do fato gerador do tributo. Nesse sentido, arremata Carraza:

Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhe são afetos se os acomodarem nos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam a tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação). A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações postas na própria Constituição Federal, à acabo estatal de criar tributos.¹¹

Não é demais registrar que a imunidade é estabelecida como opção política do legislador constituinte, para resguardar determinados valores

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 287-288.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários do Código Tributário Nacional**. v.II, São Paulo: Atlas, 2004. p. 328.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 771.

que a própria Constituição considerou fundamentais à sociedade, tais como a manutenção dos entes federados, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais e assistenciais e o acesso à cultura e às informações.

Nos dizeres de Martins:

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extra-jurídicas atendendo à orientação do poder constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio da exação imposta, atingi-los. Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento, e de expressão, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não deve ser considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo.¹²

Não é outro o entendimento do Professor Sabbag:

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas. (físicas e jurídicas) Isso equivale afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora.¹³

Mas não é só, de acordo com Sabbag (2012): “Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado”¹⁴.

¹² MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 301.

¹³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 286.

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 286.

Desse modo, conclui-se que, como limitação ao poder de tributar, a imunidade tributária tem sede, exclusivamente constitucional, e visa tornar efetivo um princípio ou valor constitucionalmente incorporado ao ordenamento jurídico.

3. A IMUNIDADE RECÍPROCA

Muito embora tenham sido fixadas no texto constitucional um grande número de hipóteses de imunidade tributárias, lembramos que este trabalho tem foco no estudo da espécie imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, que determina:

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;

Também chamada de “imunidade intragovernamental”, “imunidade das pessoas políticas”, ou “imunidade mútua”, a imunidade recíproca decorre dos princípios federativo e da autonomia, que se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno.

Dela decorre o mandamento constitucional de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão impedidos de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

Conceituando a imunidade recíproca, Carvalhoensina que:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem eles exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uma com relação às outras. É em nome do Cânone da supremacia do interesse público a/o do particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida

de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.¹⁵

Na mesma linha, Sabbag:

O elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se ao princípio federativo (art. 60, §4o, I, CF), como cláusula pétrea, à luz do postulado da indissolubilidade do pacto federativo, que prevê uma “convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal brasileiro”. Com efeito, o preceito imunitário visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos, que devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação), ou, na expressão utilizada pelos alemães, a “lealdade mútua federal”, segundo a qual “os entes devem agir amigavelmente”.¹⁶

O Ministro Celso de Mello, em voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário RE 363.412/BA-AgR, assinalou:

A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes do Estado Federal, constituindo, ainda, importante instrumento de manutenção do equilíbrio e da harmonia que devem prevalecer, como valores essenciais que são, no plano das relações político-jurídicas fundadas no pacto da Federação.¹⁷

De acordo com a grande parte da doutrina nacional, a imunidade tributária recíproca subsistiria mesmo não havendo norma constitucional expressa que a garantisse, uma vez que visa proteger o princípio federativo e o princípio da igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 185.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 286.

¹⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 363.412/BA-AgR**, rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 19/09/2008.

Vejamos a lição de Carraza “o que estamos querendo significar é que, ainda que inexistisse a alínea “a”, acima citada estariam igualmente proibidas de tributar-se reciprocamente por meio de impostos”¹⁸.

Assim, estabelecidos os conceitos básicos acerca da imunidade recíproca, poderemos avançar no estudo do tema.

4. EXTENSÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS PREVISTAS NO ART. 150, VI, DA CF/88

4.1. Da ampliação das imunidades previstas no art. 150, VI, da CF/88, aos tributos

Ao realizar o estudo das imunidades tributárias previstas no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988, faz-se necessário verificar a extensão de sua aplicação diante de alguns pontos controversos na doutrina e nos tribunais.

No plano acadêmico muito se discute acerca da extensão da aplicação das imunidades tributárias previstas no art. 150, VI da Constituição Federal de 1988 aos tributos.

Grandes nomes do Direito Tributário brasileiro, tais como Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado, defendem que a imunidade recíproca não se restringe aos impostos, devendo ser estendida também às taxas e às contribuições sociais.

Vejamos os argumentos de Machado:

Não obstante esteja expressa, no art. 150, VI, da vigente CF, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do estado, que da mesma é titular.¹⁹

No mesmo sentido Carvalho:

Querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 788.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 291.

as taxas e a contribuição de melhoria. Tudo sobre o fundamento de que o texto do Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo art. 150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributos que Geraldo Ataliba nomina de não-vinculados. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e as contribuições de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos. Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria? Com assomos jurídicos, nenhum. Se a Constituição fala e refala nos impostos, tratando-os com a intimidade de quem os conhece pelo nome, é natural que utilize expedientes como a imunidade para lhes tracejar a feição. Com os gravames vinculados, sendo as menções constitucionais mais reduzidas, nem por isso deixou o constituinte de alcançá-los, como prova o versículo do art. 151, I, que estatui o primado da uniformidade.²⁰

De outro lado, nomes como Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carraza, Eduardo Sabbag e Sacha Calmon Navarro Coêlho aliam-se a posição já firmada pelo Supremo Tribunal Federal, de que a imunidade contida no art. 150, VI da Constituição Federal atinge tão somente os chamados tributos vinculados – impostos.

Em suas lições, que permanecem atuais ao sistema tributário nacional, o grande mestre Baleeiro já advertia que:

Na emenda nº1/1969, do mesmo modo que a anterior, a imunidade recíproca impede apenas decretar imposto. Logo é constitucional a exigência de taxa, ou de contribuição de melhoria, por uma pessoa

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 174-176.

de Direito Público interno a outra. E, sem dúvida alguma, os preços públicos, não raro confundidos com as taxas.²¹

Na mesma esteira Sabbag:

O artigo em comento traz à baila regra imunizante adstrita tão-somente aos impostos. A proibição, pois, refere-se à espécie “impostos”, e não a taxas ou a contribuições. Tal intributabilidade encontra respaldo no fato de que o imposto enseja um poder de sujeição de quem tributa sobre quem é tributado, não sendo possível imaginar tal subserviência no sistema federativo nacional entre os Entes Federados.²²

Tal entendimento há muito foi sedimentado no Supremo Tribunal Federal com a edição da Súmula nº 324 que, muito embora tenha sido aprovada durante a vigência da Constituição de 1946 (Sessão Plenária de 13/12/1963), mostra-se atual no contexto do ordenamento jurídico brasileiro: “A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas” (Súmula 324 do STF).

Desde então, as decisões da mais alta corte de justiça brasileira, o Supremo Tribunal Federal, não vêm reconhecendo a extensão da imunidade recíproca aos demais tributos.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. INEXISTÊNCIA. TAXA DE COLETA DE LIXO DOMICILIAR. SERVIÇOS ESPECÍFICOS E DIVISÍVEIS. CONSTITUCIONALIDADE. ELEMENTOS DA BASE DE CÁLCULO PRÓPRIA DE IMPOSTOS. SÚMULA VINCULANTE N. 29 DO STF. IPTU. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE. ARTIGO 145, II E § 2o, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. 1. 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

²¹ BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 74.

²² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: DPJ Editora, 2004. p. 45.

a imposto. (Precedentes: RE n. 424.227, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, 2a Turma, DJ de 10.9.04; RE n. 253.394, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, 1a Turma, DJ de 11.4.03; e AI n. 458.856, Relator o Ministro EROS GRAU, 1a Turma, DJ de 20.4.07). 2. As taxas cobradas em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, desde que dissociadas da cobrança de outros serviços públicos de limpeza são constitucionais (RE n. 576.321-QO, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 13.2.09). 3. As taxas que, na apuração do montante devido, adotem um ou mais elementos que compõem a base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral entre uma base e outra são constitucionais (Súmula Vinculante n. 29 do STF). (Precedentes: RE n. 232.393, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, Plenário, DJ 5.4.02; RE n. 550.403-ED, Relatora a Ministra CÁRMEN LÚCIA, 1a Turma, DJe de 26.6.09; RE n. 524.045-AgR, Relator o Ministro CEZAR PELUSO, 2a Turma, DJe de 9.10.09; e RE n. 232.577-EDv, Relator o Ministro CEZAR PELUSO, Plenário, DJe de 9.4.10) 4. Agravo regimental não provido.²³

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 613.287 AgR/RS**, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 02/08/2011. No mesmo sentido, podem ser citados os seguintes acórdãos: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2a Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 364.202/RS**, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 05/10/2004); RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. I. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, “f” e 150, VI, da Constituição Federal). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Recurso Extraordinário parcialmente provido (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 265.749/SP**, Segunda Turma, rel. min. Maurício Correa, DJ 12/09/2003, p. 49).

Desse modo, muito embora existam posições em sentido contrário, diante da firme posição do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, concluímos que a imunidade recíproca está limitada aos impostos, não se estendendo aos demais tributos.

4.2. Da ampliação das imunidades previstas no art. 150, VI, da CF/88, aos impostos que não tenham fato gerador o patrimônio, a renda e os serviços

Outra questão debatida pela doutrina, é a possibilidade de não se restringir a imunidade recíproca somente aos impostos que tenham como fato gerador o patrimônio, a renda e os serviços.

Ao comentar o Acórdão ACOr 468-3-MS do Supremo Tribunal Federal, Coêlho (2012), asseverou:

IMUNIDADE RECÍPROCA – IOF – APLICAÇÕES FINANCEIRAS DO ESTADO. Está ao amparo da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, ‘a’, da Constituição) a incidência do Imposto Sobre Operações Financeiras, em razão das aplicações realizadas, no mercado financeiro pelo Estado (Ac. un. do STF Pleno – ACOr 468-3-MS o rel. Min. Octavio Gallotti – j. em 11.11.96 – Partes: Estado do Mato Grosso do Sul e União Federal – DJU de 21.02.97, p. 2.823 – ementa oficial)

O IOF não tem, por fato gerador, patrimônio, renda ou serviços, incide sobre operações de crédito, câmbio, seguros e títulos mobiliários. O STF protegeu, isto sim, o patrimônio da pessoa jurídica imune. (COÊLHO, 2012, p. 254)

Vejamos o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria:

IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras. AI 175133 AgR / PR – PARANÁ. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO. Julgamento: 05/03/1996. Órgão Julgador: Segunda Turma. Grifo da aurora)

Assim, considerando a doutrina e os julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, tem-se que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal estende-se a todos os impostos e não apenas àqueles que tenham como fato gerador o patrimônio, a renda e os serviços.

4.3. Da extensão das imunidades tributárias às obrigações tributárias acessórias

Outra questão que merece espaço neste estudo é a possibilidade da extensão da imunidade tributária recíproca às obrigações acessórias.

De acordo com Sabbag (2012), a imunidade tributária se aplica apenas à obrigação principal, não alcançando as obrigações tributárias acessórias, senão vejamos:

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes. Em outras palavras, por exemplo, uma entidade beneficente ou um partido político não serão alvo de impostos, por força da imunidade tributária, mas poderão ser plenamente fiscalizados, ter de apresentar documentos e livros à autoridade fazendária, entre tantos outros deveres instrumentais.²⁴

Essa é a posição do Supremo Tribunal Federal, revelada no acórdão que a seguir transcrevemos:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Cadastro de contribuintes. Inscrição. Exoneração de obrigação legal. Questão infraconstitucional. Imunidade. Afronta reflexa. 1. A orientação da Corte é no sentido de que a imunidade tributária, por si só, não autoriza a exoneração de cumprimento das obrigações acessórias impostas por lei. 2. O Tribunal de origem restringiu-se a examinar as normas infraconstitucionais de regência, sendo certo que a suposta afronta ao texto constitucional, caso ocorresse, seria reflexa ou indireta. 3. Agravo regimental não provido.²⁵ (ARE 709980 AgR

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 287.

²⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 709.980-AgR/SP**, rel. Min. Dias Toffoli, DJ 17.12.2013.

/ SP - SÃO PAULO. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRADO. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento: 17/12/2013. Órgão Julgador: Primeira Turma. Grifo da aurora)

Nesse passo, a imunidade tributária recíproca não exime o contribuinte do cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

4.4. Da extensão das imunidades tributárias às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público

Da leitura do texto constitucional extrai-se o comando que determina que a imunidade tributária prevista no VI, “a”, do art. 150 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.

Nesse diapasão, Carvalho leciona:

A imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, por obra da disposição contida no art. 150, §2o, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, mas não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem, exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis.²⁶

Note-se que Sabbag (2004), ainda lembra que:

Posto isso, acreditamos que a imunidade recíproca deve, naturalmente, ser extensível às autarquias de regime especial, dentre as quais se destacam as Agencias Reguladoras e as Agencias Executivas, sem embargo das Associações Públicas, quando se revestirem da personalidade jurídica de direito público. (SABBAG, 2004, p. 301).

Todavia, o mesmo dispositivo constitucional que criou e estendeu a imunidade recíproca às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, também criou condicionantes para que pudesse ser aplicada pelo operador do direito.

Vejamus o que determina o texto constitucional:

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 186.

Art. 150. (...)

§ 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.

Trata-se, portanto, de imunidade recíproca condicionada que impõe a necessidade de a entidade autárquica ou fundacional cumprir com sua finalidade essencial ou alguma que dela decorra.

De acordo com o professor Sabbag (2012):

Posto isso, é possível afirmar-se, pelo menos em tese, que deve incidir IPTU sobre prédio pertencente a uma autarquia federal que não seja utilizado para a consecução dos precípuos objetivos autárquicos; ou mesmo, que deve incidir IPTU sobre o terreno baldio de propriedade da autarquia. (SABBAG, 2012, p. 302)

Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal assim se manifestou:

Ementa - IMUNIDADE FISCAL. AUTARQUIAS. -A EXPRESSÃO “VINCULADOS AS SUAS NECESSIDADES OU DELAS DECORRENTES”, A QUAL SE ENCONTRA NO PARAGRAFO 1. DO ARTIGO 19 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ALCANÇA NÃO SÓ OS “SERVIÇOS”, MAS TAMBÉM O PATRIMÔNIO E A RENDA DAS AUTARQUIAS. ASSIM, SÃO DEVIDOS TRIBUTOS MUNICIPAIS SOBRE TERRENO BALDIO DE PROPRIEDADE DE AUTARQUIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 98382 / MG - MINAS GERAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. MOREIRA ALVES. Julgamento: 12/11/1982. Órgão Julgador: Segunda Turma. Grifo da aurora.)

Desse modo, para fruir da imunidade tributária recíproca, o fato gerador dos impostos das autarquias ou fundações deve estar estritamente atrelado às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

4.5. Das restrições impostas pelo §3º do art. 150, VI, da Constituição Federal

O §3º do art. 150, VI da Carta republicana de 1988 estabelece que:

Art. 150.

[...]

§ 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.

Note-se que o legislador restringe a imunidade tributária recíproca em duas hipóteses:

- a) 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;
- b) ao promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Relativamente a primeira hipótese, prevista no §3º do art. 150 da Constituição Federal Carrazza assinala que:

Com a só leitura deste ágrafo já percebemos que, sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas, sujeita-se aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, imposto sobre a importação etc.). O princípio da imunidade recíproca já não vale para ela. [...] A imunidade também não beneficia as pessoas políticas enquanto exercerem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços e tarifas.²⁷

No mesmo sentido, ensina Martins:

Por fim, no §3º do mesmo dispositivo constitucional a imunidade recíproca não terá aplicação ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração da atividade econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou simplesmente se houver contra-prestação ou pagamento de preço ou tarifas.²⁸

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 791.

²⁸ MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 306.

Assim, em atenção ao princípio da isonomia, havendo exploração de atividade econômica, estará automaticamente afastada a imunidade tributária recíproca, vez que o “privilégio” fiscal colocaria a pessoa política em situação mais favorável se comparada às pessoas jurídicas de direito privado, desequilibrando a relação concorrencial natural do mercado.

Quanto aos serviços públicos concedidos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, tem-se que o afastamento da imunidade tributária se dá em função do regime remuneratório aplicável aos contratos de concessão - o tarifário, previsto no art. 175, III da Carta Magna.

Finalmente, a segunda hipótese afasta a imunidade daqueles que, assumindo compromisso irreatável de compra e venda de bem de titularidade de ente imune, passa a dispor de direito real de aquisição, estando, portanto, os contribuintes obrigados ao pagamento dos impostos e cumprimento das demais obrigações decorrentes da propriedade.

5. AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

O aprofundamento no tema proposto demanda o estudo da natureza jurídica das sociedades de economia mista.

De acordo com o que estabelece o art. 5º do Decreto Lei nº 200/67, as sociedades de economia mista constituem-se em:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

[...]

III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

Desse modo, as sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado, cuja criação depende de autorização legislativa, utilizadas como instrumento de descentralização do Estado, para a prestação de serviços públicos ou exploração de atividade econômica que o Estado considera de interesse coletivo ou de segurança nacional.

Contam com participação ativa do Estado no seu capital e na sua administração, e têm por objetivo a obtenção de renda e lucros, carregando consigo as características de uma empresa privada e submetendo-se aos ditames da Lei das Sociedades Anônimas – Lei nº 6.404/76.

De acordo com Pietro:

A sociedade de economia mista é pessoa jurídica de direito privado, em que há conjugação de capital público e privado, participação do poder público na gestão e organização sob forma de sociedade anônima, com as derrogações estabelecidas pelo direito público e pela própria lei das S.A. (Lei nº 6.404, de 15-12-76); executa atividades econômicas, algumas delas próprias da iniciativa privada (com sujeição ao art. 173 da Constituição) e outras assumidas pelo Estado como serviços públicos (com sujeição ao art. 175 da Constituição).²⁹

No mesmo sentido as lições de Carrazza:

No mais das vezes (no Brasil representado, como vimos, pelas pessoas políticas) leva avante as atividades administrativas que lhe são constitucionalmente cometidas. Com frequência, porém, tais atividades veem desempenhadas, sob sua supervisão, controle e responsabilidade, por pessoas distintas, como, por exemplo, as empresas estatais, que se subdividem em empresas públicas e sociedades de economia mista. Ambas são pessoas jurídicas de direito privado, criadas por lei, como instrumento de acabo do Estado. A principal diferença é que as empresas públicas podem assumir quaisquer das formas admitidas em Direito e seu capital é formado unicamente por recursos públicos, ou seja, proveniente das próprias pessoas políticas ou da chamada administração indireta. Já as sociedades de economia mista são formadas com capitais governamentais e particulares e devem obrigatoriamente assumir a forma de sociedade anônima.³⁰

Alinhados os conceitos necessários ao estudo, passamos à abordagem do tema central do presente artigo.

5.1. Da extensão das imunidades tributárias às sociedades de economia mista

Aproximando-se da questão central do tema e como dito acima, as sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de Direito Privado, cuja

²⁹ PIETRO, Maria Sylvania Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 397.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 807.

administração e o capital ficam a cargo do Poder Público e de particulares, que têm por finalidade o desempenho de atividade econômica ou a prestação de serviços públicos outorgados ou delegados pelo Estado.

No que concerne a matéria sob estudo, o Supremo Tribunal Federal vem concedendo tratamento distinto às sociedades de economia mista, de acordo com a atividade exercida: atividade econômica x prestação de serviços públicos. Vejamos:

ACÇÃO CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. AGRAVO DE INSTRUMENTO PENDENTE DE JULGAMENTO. MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA PARA SUSPENDER OS EFEITOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. 2. Em situações excepcionais, em que estão patentes a plausibilidade jurídica do pedido – decorrente do fato de a decisão recorrida contrariar jurisprudência ou sumula do Supremo Tribunal Federal – e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação a ser consubstanciado pela execução do acordão recorrido, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar ainda que o recurso extraordinário tenha sido objeto de juízo negativo de admissibilidade perante o Tribunal de origem e o agravo de instrumento contra essa decisão ainda esteja pendente de julgamento. 3. Hipótese que não constitui exceção à aplicação das Sumulas 634 e 635 do STF. 4. Suspensão dos efeitos do acordão impugnado pelo recurso extraordinário, até que o agravo de instrumento seja julgado. 5. Ação cautelar deferida. Unânime. Trecho do Voto: [...] Nesse julgamento, estabeleceu-se a distinção entre (a) empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e (b) empresa pública prestadora de serviço público, para afirmar que estas últimas estão abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição.³¹

Desse modo, há que se dividir a análise em dois tópicos distintos: o primeiro que versará sobre os casos das sociedades de economia mista que desempenham atividade econômica; e o segundo que tratará dos casos das sociedades de economia mista que executam serviços de interesse coletivo.

³¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar AC 1150-MC**, rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 06/02/2007.

5.1.1 Da extensão das imunidades tributárias às sociedades de economia mista que desempenham atividade econômica

Quando se está diante de uma sociedade de economia mista que desempenha uma atividade econômica, se está diante de uma sociedade que serve como instrumento da participação do Estado na economia e, portanto, a ela se aplica o regime jurídico próprio das empresas privadas, previsto no art. 173, §1o, da CF.

Significa que as sociedades de economia mista que se revestem dessa característica, não possuem imunidade tributária recíproca.

Vejamus o que estabelece o art. 173 da Constituição Federal:

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Importantes são os comentários de Meireles:

O objeto da sociedade de economia mista tanto pode ser um serviço como uma atividade econômica empresarial. Quando for serviço público, sua liberdade operacional é ampla e irrestrita; quando for atividade econômica, fica limitada aos preceitos constitucionais da subsidiariedade e da não competitividade com a iniciativa privada,

sujeitando-se às normas aplicáveis às empresas congêneres particulares e ao regime tributário comum, pois é dever de o Estado dar preferência, estímulo e apoio à iniciativa privada para o desempenho da atividade econômica (CF art. 172 e §§).³²

Na mesma linha, o professor Sabbag:

As empresas públicas e as sociedades de economia mista serão, por natural exclusão, certos destinatários de impostos. [...] De fato, se o legislador constituinte excluiu da incidência tributária tão somente as autarquias e as fundações públicas - “entes verdadeiramente públicos, que se integram à estrutura política do país” - é de fácil constatação que haverá normal incidência sobre as empresas públicas e sociedades de economia mista, uma vez que “estas não gozam de imunidade tributária”³³

Nesse sentido, a partir do momento em que as sociedades de economia mista passam a intervir no domínio econômico, devem equiparar-se às pessoas jurídicas de direito privado, inclusive para fins de regime tributário, de modo a evitar a “concorrência desleal”.

5.1.2. Da extensão das imunidades tributárias às sociedades de economia mista que executam serviços públicos

A questão da extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista que executam serviços públicos vem sendo reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em diversos acórdãos.

Todavia, a Corte Suprema nacional estabeleceu alguns critérios para o reconhecimento da imunidade recíproca. As empresas públicas deverão ser executoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado,

Acerca da questão, Carrazza ensina:

Aprofundando o assunto, as empresas estatais quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia – e que, portanto, não exploram atividades econômicas -, não se sujeitam a tributação por meio de impostos, justamente porque são a longa manus das

³² MEIRELLES, Ely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001 p. 353.

³³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 302-303.

pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar. A circunstância de serem revestidas da natureza de empresa pública ou de sociedade de economia mista não lhes retira a condição de pessoas administrativas, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.³⁴

Significa que as sociedades de economia mista executoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, desde que no exercício de suas funções típicas, são imunes, por exemplo, aos impostos que incidam sobre os lucros, receitas, rendimentos etc., ao IPTU dos imóveis que lhe sirvam para o desempenho de suas atividades essenciais, ao IPVA dos veículos utilizados na prestação dos serviços e a prática de atos de polícia, e assim por diante.

Desse modo, muito embora o comando constitucional não seja expresso, podemos concluir que, como regra, de acordo com a grande maioria da doutrina brasileira, as sociedades de economia mista não possuem imunidade tributária recíproca vez que têm por objetivo a obtenção de lucro e rendas.

Todavia, às sociedades de economia mista que executam serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado vem sendo reconhecido o direito da imunidade recíproca.

6. A POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA PROBLEMÁTICA

Pouca ou quase nenhuma utilidade teria o presente estudo se não fosse concluído colacionando o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da aplicabilidade da imunidade tributária às sociedades de economia mista, uma vez que é de competência deste Tribunal o julgamento das questões afetas à Constituição Federal.

6.1. O caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos

A questão da extensão da imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos foi objeto de Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 643.686, julgado em 11/04/2013, cuja ementa abaixo se colaciona:

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 798-799.

REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). IMUNIDADE RECÍPROCA (ART. 150, VI, A, CF). RELEVÂNCIA ECONÔMICA SOCIAL E JURÍDICA DA CONTROVÉRSIA. RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO. PRECEDENTES DA CORTE. RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA. RATIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL (ART. 543-B, CPC). 1. Perfilhando a cisão estabelecida entre prestadoras de serviço público e exploradoras de atividade econômica, esta Corte sempre concebeu a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos como uma empresa prestadora de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. Precedentes. 2. No tocante aos tributos incidentes sobre o patrimônio das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde a ACO no 765, de relatoria do Ministro Marco Aurelio, na qual se tratava da imunidade da ECT relativamente a veículos de sua propriedade, iniciou-se, no Tribunal, a discussão sobre a necessidade de que a análise da capacidade contributiva para fins de imunidade se dê a partir da materialidade do tributo. 3. Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza. 4. No julgamento da citada ACO no 765/RJ, em virtude de se tratar, como no presente caso, de imunidade tributária relativa a imposto incidente sobre a propriedade, entendeu a Corte, quanto ao IPVA, que não caberia fazer distinção entre os veículos afetados ao serviço eminentemente postal e o que seria de atividade econômica. 5. Na dúvida suscitada pela apreciação de um caso concreto, acerca de quais imóveis estariam afetados ao serviço público e quais não, não pode ser sacrificada a imunidade tributária do serviço público, sob pena de restar frustrada a integração nacional. 6. Mesmo no que concerne a tributos cuja materialidade envolva a própria atividade da ECT, tem o Plenário da Corte reconhecido a imunidade tributária a essa empresa pública, como foi o caso do ISS, julgado no RE no 601.392/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, redator para acórdão o Ministro Gilmar Mendes, julgado em 1/3/13. 7. Manifesto-me pela existência de repercussão geral da matéria constitucional e pela ratificação da pacífica jurisprudência

deste Tribunal sobre o assunto discutido no apelo extremo e, em consequência, conhecimento do agravo, desde já, para negar provimento ao recurso extraordinário.³⁵

Do corpo da referida decisão, extrai-se que ela está fundada no argumento de que:

Partindo de uma concepção literal, apenas os entes expressamente mencionados na Constituição deveriam ser contemplados com a imunidade - o constituinte originário fez expressa alusão às pessoas políticas, às autarquias e às fundações. O entendimento da Corte sobre o tema, no entanto, avançou no sentido de que o beneplácito deve ser estendido às empresas públicas e às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público. As empresas públicas e sociedades de economia mista, conforme o art. 4o, II, do Decreto-lei no 200/67, fazem parte da Administração pública Indireta e, por diversas vezes, figuram como instrumentalidades administrativas das pessoas políticas, ocupando-se dos serviços públicos incumbidos aos entes federativos aos quais estão vinculados, sendo-lhes franqueado o regime tributário próprio das autarquias e das fundações públicas.³⁶

Muito embora a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos tenha personalidade jurídica de empresa pública, note-se que, em dados momentos, o julgamento aponta a mesma direção para as sociedades de economia mista, motivo pelo qual merece atenção.

Desse modo, para fins do regime tributário aplicável, o STF equipara empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, às autarquias e fundações públicas.

6.2. As decisões acerca da extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista

Por outro lado, pronunciando-se especificamente acerca das sociedades de economia mista, o STF já decidiu:

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 643.686-RG/BA**, repercussão geral no recurso extraordinário com agravo. Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 11/04/2013.

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 643.686-RG/BA**, repercussão geral no recurso extraordinário com agravo. Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 11/04/2013.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO PÚBLICO. COMPANHIA DO-CAS DO RIO DE JANEIRO. EXTENSÃO. POSSIBILIDADE. 1. A imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, alcança as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de administração portuária, mediante outorga da União. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe de 1º/2/2010. 2. In casu, a 1ª Turma do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, prolatou acórdão assim ementado: “APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. COBRANÇA DE IPTU. NÃO OCORRÊNCIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO PRESCRICIONAL DE 05 (ANOS) PARA A PROPOSITURA DE EXECUÇÃO FISCAL, ART. 174, CTN. SENTENÇA MERECEDORA DE PARCIAL REPARO, VEZ QUE A PRESCRIÇÃO NÃO ABRANGEU O EXERCÍCIO DE 1997. PROVIDO APELO DO EMBARGADO. DESPROVIDO APELO DO EMBARGANTE.” 3. Agravo regimental DESPROVIDO.³⁷

Do corpo do Acórdão proferido no julgamento da Ação Cautelar nº 1.550 MC/ RO, julgada em 06/02/2007, que teve como relator o Ministro Gilmar Mendes, extrai-se a seguinte orientação:

Feitas essas análises, verifico que, no caso em exame, o acórdão objeto do recurso extraordinário (fls. 123-140) parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE nº 407.099-5/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 6.8.2004 [...] Sobre o tema, assim pronunciou-se o Ministro Carlos Velloso, relator do recurso: [...] Visualizada a questão do modo acima - fazendo-se a distinção entre empresa pública como instrumento da participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público - não tenho dúvida em afirmar que a ECT está abrangida pela imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, a), ainda mais se considerarmos que presta ela serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, que é o serviço postal, CF, art. 21,

³⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 749.000-AgR/RJ, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 08/10/2013.

X (Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit., pág. 636) Dir-se-á que a Constituição Federal, no § 3o do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, a, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário. A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o § 3o do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2o do mesmo art. 150. A professora Raquel Discacciati Bello, da UFMG, em interessante trabalho de doutrina - 'Imunidade Tributária das Empresas Prestadoras de Serviços Públicos', in Rev de Inf. Legislativa, 132/183 - registra que 'pode-se afirmar, a título de conclusão, que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplica a vedação do art. 150, § 3o, mas, sim, a imunidade recíproca, conforme interpretação sistemática do inciso I, letra a, do mesmo artigo. Na mesma linha, Bandeira de Mello ('Curso de Dir. Adm.', 7a ed., 1995, p. 116), Ataliba ('Curso de Dir. Trib.', coordenação de Geraldo Ataliba, São Paulo, RT, 1978), Adilson Dallari ('Imunidade de Estatal Delegada de Serviço Público', Rev. de Dir. Trib., 65, 1995, p. 22-41), Eros Roberto Grau ('Empresas Estatais ou Estado Empresário', in 'Curso de Direito Administrativo', coordenação de Celso Antônio Bandeira de Mello, São Paulo, RT, 1986, p. 105-107, dentre outros'. Roque Carrazza não destoa desse entendimento, ao lecionar 'que as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca', por isso que 'são a longa manus das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar.' (Roque Carrazza, 'Curso de Dir. Const. Tributário', Malheiros Ed., 19a ed., 2003, p. 652). No que concerne à ECT, a lição de Ives Gandra Martins é no sentido de estar ela abrangida pela imunidade tributária do art. 150, VI, a, da CF. Escreve Ives Gandra Martins: 'em conclusão e em interpretação sistemática da Constituição e do tipo de serviços prestados pela

consulente, no que diz respeito aos serviços privativos, exclusivos, próprios ou monopolizados, nitidamente, a imunidade os abrange, sendo seu regime jurídico pertinente àquele da Administração Direta. Colocadas tais premissas, entendo que a natureza jurídica dos serviços postais é de serviços públicos próprios da União, em regime de exclusividade, assim como o patrimônio da empresa é patrimônio da União.’ (Ives Gandra da Silva Martins, ‘Imunidade Tributária dos Correios e Telégrafos’, Revista Jurídica, 288/32, 38). Conforme atestam os documentos juntados aos autos, a Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia - CAERD é sociedade de economia mista prestadora do serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e, portanto, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, “a”, da Constituição. Outro não foi o entendimento esposado pelo voto vencido no acórdão impugnado pelo recurso extraordinário (fls. 131-140): Nitidamente, constata-se que de atividade econômica, estrito sensu, nada possui a CAERD, porquanto está a cargo de cumprir, como acentua sua lei de instituição, as metas das políticas de saneamento do Poder Público [...] Inegavelmente se trata de um manus público-estatal para cumprimento de mais uma atividade-obrigação do Estado, qual seja, o saneamento básico. [...] É de observar que a apelante, efetivamente, é prestadora de serviço público obrigatório, não podendo ser comparada às empresas privadas, devendo, portanto, ser beneficiada pela imunidade tributária.³⁸

Assim, como já assinalado no item anterior, de acordo com o STF, a imunidade tributária recíproca se aplica às sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.³⁹

³⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar AC 1150-MC**, rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 06/02/2007. p. 137-138.

³⁹ No mesmo sentido: STF, RE 462704 AgR / SP - SÃO PAULO. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. LUIZ FUX. Julgamento: 04/12/2012. Órgão Julgador: Primeira Turma; STF, RE 631309 AgR / SP - SÃO PAULO. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. AYRES BRITTO. Julgamento: 27/03/2012. Órgão Julgador: Segunda Turma; STF, RE 265749 ED-ED / SP - SÃO PAULO. EMB.DECL. NOS EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 28/06/2011. Órgão Julgador: Segunda Turma; STF, AI 351888 AgR / SP - SÃO PAULO. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO.

6.3. A questão levada a julgamento no Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral: a distribuição de lucros a investidores privados

A questão da aplicação da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista fica mais específica a partir do momento em que outro elemento passa a ser considerado nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal: o lucro obtido pelas sociedades de economia mista que se dedicam à prestação de serviços públicos.

Isso porque a possibilidade de distribuição de lucros aos investidores privados que compõem o patrimônio dessas sociedades de economia mista coloca em cheque o argumento utilizado para a extensão do benefício – a atuação da sociedade como longa manus do Estado.

A questão mostra-se tão relevante que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a sua Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 600.867, cujo acórdão se transcreve:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA DISPERSA E NEGOCIADA EM BOLSA DE VALORES. EXAME DA RELAÇÃO ENTRE OS SERVIÇOS PÚBLICOS PRESTADOS E O OBJETIVO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A INVESTIDORES PÚBLICOS E PRIVADOS COMO ELEMENTO DETERMINANTE PARA APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a questão consistente em saber se a imunidade tributária recíproca se aplica a entidade cuja composição acionária, objeto de negociação em Bolsas de Valores, revela inequívoco objetivo de distribuição de lucros a investidores públicos e privados.⁴⁰

Julgamento: 21/06/2011. Órgão Julgador: Segunda Turma; STF, AI 551556 AgR / SP - SÃO PAULO. AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 01/03/2011. Órgão Julgador: Segunda Turma; STF, RE 580264 / RS - RIO GRANDE DO SUL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Relator(a) p/ Acórdão: Min. AYRES BRITTO Julgamento: 16/12/2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno; STF, AC 1851 QO / RO – RONDÔNIA. QUESTÃO DE ORDEM EM AÇÃO CAUTELAR. Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 17/06/2008. Órgão Julgador: Segunda Turma; STF, RE 363412 AgR/ BA – BAHIA. AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgamento: 07/08/2007. Órgão Julgador: Segunda Turma.

⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 600.867-RG/SP**, repercussão geral no recurso extraordinário. rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 08/12/2011.

O mérito da questão posta a julgamento no Recurso Extraordinário nº 600.867 ainda depende de decisão, contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário no 285716, o Supremo Tribunal Federal trata da questão afastando a imunidade recíproca da Petrobrás em razão da distribuição de lucros aos seus acionistas:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO PARA SEDIAR CONDUTOS DE TRANSPORTE DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. 2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. 3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; 3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; 3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento.⁴¹

Do corpo do referido acórdão extraem-se os seguintes fundamentos:

A circunstância de a atividade pública estar submetida a monopólio não afasta o critério essencial para a tributação, que é o intuito

⁴¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 285.716-AgR/SP, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 02/03/2010.

lucrativo do empreendimento, de fato, a exploração de petróleo, posto que relevante e estratégica para interesses nacionais, tem por objetivo auferir ganho patrimonial em benefício dos proprietários do negócio. Nesse ponto, lembro que o capital social da empresa agravante é negociado no mercado. As ações da Petrobrás são listadas na Bolsa de Valores de São Paulo e em balcões internacionais (ADR Nível 3). São ações consideradas blue chips, de alto potencial de investimento e retorno. A empresa-agravante também paga dividendos a seus acionistas, isto é, ela distribui lucros às entidades públicas e particulares que nela investem. No âmbito da distribuição da riqueza gerada, a União responde individualmente como investidora, em posição semelhante aos particulares, e não como representante na Nação (em 31.12.2009 a União detinha 55,6% do capital social da empresa. 25,7% das ações eram negociadas nps Estados Unidos por meio de ADR Nível 3. Estrangeiros respondiam diretamente por 3,5, nos termos da Resolução 2.689 do CMN. Outras pessoas físicas e jurídicas tinham 8,6% das ações. Demais investidores: BNDESPar, com 1,9% e o FPM-FGTS, com 3,5%) Nenhum dos critérios para aplicação da imunidade tributária recíproca foram atendidos. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, (i) para evitar pressões políticas entre entes federados ou (ii) para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. Para proteger o pacto federativo, a norma de imunidade define negativamente a competência tributária dos entes federados. Como a proteção de um ente federado é feita em detrimento do direito fundamental de outro ente federado à tributação, somente as materialidades ligadas inextricavelmente ao exercício de funções estatais e de estritos serviços públicos estão abrangidas pelo benefício. Em uma sociedade caracterizada pela livre-iniciativa de mercado e pela concorrência, as atividades de exploração econômica denotam inequívocos signos presuntivos de riqueza, e, portanto, não escapam à tributação pela circunstância de serem desempenhadas pelo Estado em qualquer de suas manifestações.⁴²

Muito embora não se tenha uma posição firmada em sede de Repercussão geral, a nosso sentir, nos casos de sociedades de economia mista

⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 285.716-AgR/SP**, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 02/03/2010.

prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado que realizem distribuição de lucos às entidades privadas, o Supremo Tribunal Federal afastará imunidade tributária recíproca.

Posição diversa não se espera da corte constitucional brasileira vez que a norma imunizante não poderá beneficiar acionistas privados de sociedades de economia mista, mesmo daquelas prestadoras de serviços de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.

7. CONCLUSÃO

Diante de tudo que fora exposto, conclui-se que, como regra, e de acordo com a grande maioria da doutrina brasileira as sociedades de economia mista não detém imunidade tributária recíproca vez que tem por objetivo a obtenção de lucro e rendas.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo às sociedades de economia mista que executam serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado o direito à imunidade recíproca.

Por outro lado, no caso das sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado que, no entanto, realizem distribuição de lucros a investidores privados, o Supremo Tribunal Federal vem afastando a aplicação imunidade tributária recíproca.

A questão é objeto de Recurso Extraordinário nº 600.867, em que foi reconhecida a Repercussão Geral, que tramita junto ao Supremo Tribunal Federal, e aguarda decisão de mérito.

Assim, a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado merece grande atenção, especialmente no que tange à análise de um elemento essencial para a sua avaliação, qual seja, a existência de distribuição de lucros aos investidores privados .

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar Baleeiro. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 16 mai. 2014.

BRASIL. **Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa

e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 16 mai. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar AC 1150-MC**, rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 06/02/2007.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **ARE 643.686-RG/BA**, repercussão geral no recurso extraordinário com agravo. Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 11/04/2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 265.749/SP**, Segunda Turma, rel. min. Maurício Correa, DJ 12/09/2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 285.716-AgR/SP**, rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 02/03/2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 364.202/RS**, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 05/10/2004.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 600.867-RG/SP**, repercussão geral no recurso extraordinário. rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 08/12/2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE 749.000-AgR/RJ**, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 08/10/2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TEIXEIRA FILHO, Miguel. **A imunidade tributária das sociedades de economia mista que exercem atividades públicas**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5087 Acesso em: 02 mai. 2014.

GAMBA, Luisa Hickel. A imunidade tributária recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 56, out.** 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Luisa_Gamba.html>. Acesso em: 02 mai. 2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Comentários do Código Tributário Nacional**. v.II, São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Granda da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, Ely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de **Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: DPJ Editora, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Imunidades Tributárias art. 150, VI, “a” e “d”, CF**. Disponível em: <http://professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1274568191.pdf> Acesso em: 02 mai. 2014.

WURSTER, Tani Maria. Imunidade recíproca em face das empresas públicas e sociedades de economia mista – critérios de incidência. **Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre**, n. 55, ago. 2013. Disponível em: http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao055/Tani_Wurster.html. Acesso em: 02 mai. 2014.