

# Imunidade tributária das empresas prestadoras de serviços públicos

RAQUEL DISCACCIATI BELLO

## SUMÁRIO

*1. Introdução. 2. Imunidade tributária. 2.1. Conceito e definição. 2.2. As imunidades na Constituição de 1988 – a imunidade recíproca. 3 – Serviço público. 3.1. Conceito e abrangência. 3.2. Prestação de serviço público – descentralização administrativa – empresas estatais. 4. Implicações tributárias – a imunidade. 4.1. Normas constitucionais tributárias relativamente às empresas estatais exploradoras de atividade econômica e às concessionárias de serviço público. 4.2. A imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviço público. 5. Conclusões.*

## 1. Introdução

O interesse pelo tema da imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviços públicos justifica-se por sua atualidade e pela tendência, aos poucos adotada na doutrina e jurisprudência nacionais, em reconhecê-la. Em boa hora admite-se a imunidade a tais entidades, o que pode permitir menores ônus e melhores condições na prestação dos serviços públicos.

O estudo das empresas estatais sempre nos despertou, e o regime que se lhes aplica já deu motivos a um sem-número de obras jurídicas. Com razão, a análise das normas que regem e disciplinam seu funcionamento é fundamental, especialmente para identificar o regime tributário a elas aplicável. Por isso, optamos por fazer breve análise, em tópicos, dos serviços públicos, natureza e conceito, e também das formas pelas quais poderão ser prestados.

Na verdade, a opção do Estado pela realização, direta ou indireta, de atividade tão significativa, como o serviço público, envolve conseqüências de toda ordem. No presente

trabalho, nos deteremos nas repercussões tributárias, especialmente nas imunidades, no que se refere às empresas estatais prestadoras de serviços públicos. Reflexamente, não poderíamos deixar de lado, ainda que em breve dizer, as implicações tributárias, relativamente a outras prestadoras de serviços públicos – as delegatárias.

As diferenças de fundo e de conteúdo entre delegatárias e outorgatárias de serviços públicos, e as implicações tributárias, quanto a elas, serão objeto deste texto.

## 2. Imunidade tributária

### 2.1. Conceito e definição

No que se refere à conceituação do instituto da imunidade, ocorre-nos dizer, preliminarmente, sobre a atribuição de competência tributária aos entes políticos. Cabe ao Estado instituir e arrecadar tributos, ou seja, é dele a titularidade do poder de tributar. Esse poder, por óbvio, há de ter berço constitucional por duas boas razões, aduzidas por Coelho<sup>1</sup>: o exercício da tributação, em si mesmo, é fundamental aos interesses do Estado e é também essencial à disciplina de tal poder, como proteção aos cidadãos.

Como ensina Derzi (em obra ainda inédita), “as imunidades são um *nonsense*, se analisadas isoladamente(...) Somente relacionadas a uma norma atributiva de poder tributário, perdem o sentido absoluto de ‘regra de incompetência’, assumindo a dimensão que devem ter: regra de negação que atua parcialmente sobre outra, reduzindo-lhe a extensão”.

Partindo dessa premissa, a doutrina nacional é unânime em dizer que a questão da imunidade tem diretamente que ver com a da competência, e tem nascedouro – sempre, e tão somente – na Constituição. O argumento da tese afigura-se o mesmo: se cabe à Assembléia Constituinte fixar a competência tributária dos entes políticos, por iguais razões, só a ela é deferido o poder de *limitar e condicionar* o exercício da tributação.

Residem, nesse ponto, algumas divergências entre os juristas: a imunidade funciona como

<sup>1</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo : Saraiva, 1982. p. 162.

exclusão de competência tributária, ou é uma não-incidência constitucionalmente qualificada?

Os que vêem a imunidade como exclusão de competência tributária alegam que se trata de regra jurídica negativa de competência, porque

“a regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano das regras de competência dos poderes públicos; obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para os pôr, na espécie”<sup>2</sup>.

Essa doutrina tem recebido críticas porque seria necessário preexistir a competência à sua exclusão ou supressão, e o fenômeno da imunidade é sincronizado, concomitante ao da fixação de competências.

Na lição de Coelho<sup>3</sup>:

“a dação da competência tributária é contemporânea à fixação da imunidade e, pois, anterior ao seu exercício. Dizer que algo é imune é dizer que a competência é para o não-imune. Se é tributável, não é imune. Se é imune, não deve ser tributado.”

O mestre completa sua explicação, utilizando a teoria da norma jurídica. Diz que a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo dela certos fatos constitucionalmente considerados. Extrai daí a proposição de que a hipótese de incidência da norma tributante é composta pelos fatos tributáveis, subtraídos os fatos imunes e os fatos isentos<sup>4</sup>.

Outros doutrinadores adotam entendimento segundo o qual a imunidade é uma não-incidência constitucionalmente qualificada. É defendida por ilustres juristas, como Amílcar de Araújo Falcão, José Souto Maior Borges e Gilberto de Ulhoa Canto, que aduzem, em síntese, sobre a impossibilidade da existência da obrigação tributária. O tributo não é devido porque a obrigação não chega nem mesmo a nascer, pela falta de legitimação. E não há legitimidade porque não foi deferida competência à entidade política. Mas como explicar que normas jurídicas não incidem? Temos

<sup>2</sup> PONTES DE MIRANDA *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In : *Curso de Direito Tributário*. Coordenação de Geraldo Ataliba. São Paulo : RT, 1978. p. 319.

<sup>3</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado, COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 164.

<sup>4</sup> *Ibid.*, p. 165.

conosco que a norma da imunidade incide, como qualquer outra, mas sobre fatos ou hipóteses elencados como imunes, para que não sejam atingidos pela norma tributante.

A maior parte da doutrina pátria tem se valido da expressão “limitação constitucional à competência” para compreender o significado da imunidade, ou seja, como limite negativo à competência dos entes políticos. A norma imunizante é endógena à norma de competência, conseqüentemente, reduz-lhe o âmbito de eficácia.

Nesse ponto, merecem destaque as considerações argüidas por Derzi (em obra não publicada). Segundo ela, as imunidades tributárias não são as únicas normas que impõem limitações constitucionais ao poder de tributar. Outras, como as que estabelecem os princípios da legalidade, da anterioridade ou da anualidade, também impõem limites à competência tributária. Surge, aí, a necessidade de instituir critérios diferenciadores das imunidades, relativamente aos princípios constitucionais que geram efeito semelhante.

Algumas características a serem contrastadas entre imunidades e princípios são as seguintes:

1ª) Os princípios, muito embora possam fixar a não-competência dos entes políticos, são diretrizes, arcabouço de normas hierarquicamente inferiores, instituidores de todo um sistema. Eles *não descem a pormenores*, como o faz a norma imunizante, que fixa situações *determinadas ou determináveis*. São, pois, as normas das imunidades e dos princípios formalmente diferentes.

2ª) Nem toda imunidade está explícita no texto constitucional. Há aquelas que podem ser inferidas (ou que são “implicitamente necessárias”, nas palavras da jurista), em especial quando se parte de princípios constitucionais, originadores de inúmeros subprincípios e normas menores. É o caso, por exemplo, dos princípios federalista e da autonomia, que obrigam o tratamento igualitário entre os membros da federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e que trazem, obliquamente, uma das espécies de imunidade tributária, a recíproca. São os princípios que explicam e justificam a imunidade tributária. Portanto, os princípios não são imunidades, mas podem dar origem a elas.

3ª) Os princípios não só estabelecem limitações ao poder de tributar, mas também *atribuem competência e fixam requisitos e diretrizes para seu exercício*, como, por

exemplo, a observância dos princípios da anterioridade, da legalidade, do não-confisco, da anualidade etc. Criam, pois, direitos subjetivos aos contribuintes e obrigações ao Estado, no exercício da tributação. As imunidades, por sua vez, também fazem nascer, a seus beneficiários, o direito de não se submeterem ao pagamento do tributo, mas não disciplinam, ao Estado, regras para o exercício da competência tributária. Ao contrário, negam sua existência.

Algumas outras considerações sobre as normas de imunidade devem ser feitas. Como foi dito, elas reduzem a competência tributária, mas apenas parcialmente. A observação, feita, no mesmo texto, por Derzi, é relevante. Com efeito, se fossem totais, seriam o mesmo que cassação de competência, ou revogação de lei.

## 2.2. As imunidades na Constituição de 1988 – a imunidade recíproca

As normas jurídicas da imunidade, na atual Constituição da República, refletem as contidas em outras Constituições. Na verdade, as imunidades ligam-se a valores importantes num dado momento social e político, que se pretendem longos e duradouros, razão pela qual insere-se a norma da imunidade na Constituição Federal, e não em leis ordinárias.

A hipótese de imunidade que mais nos interessa, para os fins desse trabalho, é a recíproca, disposta no art. 150, VI, a:

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

.....

VI – instituir impostos sobre:

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

.....”

Da análise da norma transcrita extrai-se, primeiramente, que o legislador constituinte se valeu da expressão “impostos”, ou seja, circundou a incidência da imunidade aos tributos *não-vinculados*. Pode-se dizer que, em regra, a imunidade não abarca todos os tributos, mas somente os da espécie impostos. Entretanto, a própria Constituição estabeleceu hipótese excepcional, no caso de fornecimento de certidões (art. 5º, XXXIV, a), independentemente da cobrança de taxas (espécie de tributo vinculado), como contraprestação ao serviço público.

A imunidade recíproca teve inspiração em princípios constitucionais da maior importância e origem na *isonomia* dos entes políticos, integrantes da *federação*. Vale insistir em que a imunidade prevaleceria ainda que não estivesse expressamente posta no texto constitucional. Como dissemos, a imunidade pode ser deduzida de princípios caros ao direito.

Ainda em antigos comentários, já se ensinava que

“nos Estados Unidos, por exemplo, a Constituição não se pronuncia, de maneira alguma, negando à União o direito de tributar serviços ou instituições estaduais, nem aos Estados o de tributar instituições ou serviços federais. Não há, contudo, princípio ali mais solidamente assentado que o da reciprocidade, nesta isenção tributária, entre a União e os Estados”<sup>5</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, formulando seu próprio conceito de imunidade, aduz que são, necessariamente, “uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas (...)”. Mas reconhece, logo adiante, a possibilidade de abstrair-se a norma imunizante, não-expressa, de alguns princípios. É como explica, no que tange à imunidade recíproca e aos princípios constitucionais:

“Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. *Continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.*”<sup>7</sup>

Não nos deteremos, neste momento, na abrangência e extensão da norma do art. 150, VI, *a*, deixando para adiante a análise de outros

<sup>5</sup> BARBOSA, Rui. Comentários à Constituição Brasileira, 1932 *apud* ATALIBA, Geraldo. SABESP: Serviço Público; Delegação a empresa estatal; Imunidade a impostos; Regime de taxas. *Revista de Direito Público*, p. 72, v. 22, n. 92, São Paulo, out./dez. 1989.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 1995. p. 118.

<sup>7</sup> *op. cit.*, p. 121. Grifamos.

dispositivos constitucionais, como os arts. 150, §§ 2º e 3º, 173, § 1º, e 175, até alcançarmos o ponto nodal do tema: a imunidade atinge todas as entidades da chamada administração indireta? As empresas estatais que prestem serviços públicos são privilegiadas com a imunidade em tela? Sob qual critério ou fundamento dar-se-á a imunidade às empresas estatais? São essas, pois, algumas das perguntas que pretendemos resolver, após nos dedicarmos à noção de serviços públicos e à descentralização administrativa.

### 3. Serviço público

#### 3.1. Conceito e abrangência

No decorrer dos anos, a doutrina tem se debatido sob três variantes para definir o serviço público: os critérios subjetivo, material e formal, por vezes mais ou menos intensamente presentes, conforme a conotação que se pretenda dar ao conceito.

Pelo critério *material*, busca-se a identificação dos serviços públicos pela caracterização da atividade, no caso, aquela que acolha necessidades coletivas. A história nos mostrou não ser possível reconhecer os serviços públicos exclusivamente por meio do elemento material; a teoria foi formulada à época do liberalismo, quando existia o Estado mínimo, que somente intervia em atividades de inquestionável interesse público, de maneira fosse bem delimitado seu âmbito de atuação. Mas o Estado, livrando-se das idéias liberais, passou a realizar outras atividades, que pouco ou nada se assemelhavam aos serviços públicos. Por isso, é inadmissível dizer que toda atividade estatal fosse serviço público.

Na realidade, não são sempre, e indefinidamente, as mesmas as atividades desempenhadas pelo Estado. O fenômeno é dinâmico, de forma que o Estado seja impingido a atuar nesta ou naquela seara, conforme o momento e as exigências sociais. Oscilam no tempo as atividades estatais, com conteúdo de serviço público. A principal razão é eminentemente cultural, e a história prova isso: atividades tornam-se públicas, se, e na medida em que, a sociedade assim as queiram, ou seja, são os cidadãos quem determinam a abrangência da atuação do Estado, conforme contingências sociais, econômicas, políticas. É como ensina

Eros Grau<sup>8</sup>, que, recorrendo a Forsthoff, diz ser aberto o conceito de serviço público, só podendo ser preenchido com dados da realidade social. E continua explicando que o campo da atividade econômica, em seu sentido mais amplo, é determinado conforme seja forte ou fraco o poder de reivindicação. Em certo momento histórico, deverão ser levados em conta os interesses dos grupos, para fixar a parcela de atuação do Estado.

Após a escolha, partida da sociedade, é que o Estado, por meio da lei, indicará quais atividades são serviços públicos. Entre nós, a Constituição da República é a primeira fonte de tais indicações quando traça competência e titularidade dos entes políticos, nos arts. 21, incisos X, XI, XII, XV e XXIII, 25, § 2º, e 30, inciso V.

O critério *subjetivo* fundamenta-se em duas bases: pode-se compreender o serviço público enquanto órgão, ou seja, como a estrutura estatal propriamente dita, ou pode-se ainda tomá-lo pela pessoa que o presta, ou seja, público seria o serviço prestado pelo Estado. Passando-se pelo liberalismo, assumindo o Estado muitas outras atribuições em outras searas, percebeu-se não ter condições de, sozinho, realizar todas aquelas que passava a ter como suas. Urgia, então, a necessidade de delegá-las a particulares, e de criar entes seus que as fizesse em seu nome.

A partir daí, passaram os doutrinadores a falar em “crise na noção de serviço público”; tanto o critério material quanto o subjetivo, antes tomados como absolutos, não mais justificavam, como pretendido, os serviços públicos. Podemos dizer que a noção de serviço público é dinâmica, oscila conforme o regime político, o momento histórico, as condições econômico-sociais etc., cabendo tão-somente ao legislador a definição de conceito tão aberto. Por certo, há de ser feita, valendo-se, por exemplo, de interpretação sistemática das normas constitucionais, especialmente dos princípios.

O último critério é de natureza *formal*, ou seja, pretende a caracterização do serviço público pela análise das regras às quais ele se submete.

Para Di Pietro<sup>9</sup>, o Estado, assumindo outras

<sup>8</sup> GRAU, Eros Roberto. Taxa : serviço público. *Revista de Direito Tributário*. v. 14, n. 52, p. 87-88, abr./jun. 1990.

<sup>9</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 3. ed. São Paulo : Atlas, 1992. p.78.

atividades, pode prestá-las sob regime misto, ou predominantemente de direito privado, em especial os serviços industriais e comerciais. Registramos nossa discordância com a mestra paulista. Não temos dúvidas de que todo serviço público deva ser prestado sob regime exclusivamente jurídico-administrativo. A norma constitucional que o rege é a do art. 175, que diz caber ao Estado a prestação de serviços públicos, diretamente, ou por delegação a terceiros, por contrato de concessão ou permissão. Ora, se o Estado delega suas atribuições a outrem para que as realize em seu nome, não está descaracterizando a natureza pública do serviço nem tampouco autorizando seja prestado sob regime privatístico ou, muito menos, misto. Ao contrário, longo rol de normas infraconstitucionais – em especial a recente Lei nº 8.987/95 –, que dispõem exaustivamente sobre condições, requisitos e formalidades na prestação de serviços públicos, prova a natureza pública do regime.

O que tem causado interpretações distorcidas a respeito é o fato de o Estado exercer, eventualmente, e sob condições de relevante interesse coletivo ou segurança nacional, atividades abertas à iniciativa privada, conforme possibilidade prevista no art. 173 da Constituição da República. Na hipótese em tela, *não estará prestando serviço público*, sob qualquer hipótese, mas interferindo na seara, aberta aos particulares, da exploração de atividade econômica. Por princípios óbvios, deverá o Estado atuar em condições de igualdade a eles; portanto, submeter-se-á, prevalentemente, ao regime de direito privado.

Temos conosco que o critério formal, na determinação dos serviços públicos, é, efetivamente, importante e revela traços diferenciadores do regime comum, de direito privado. Com efeito, o regime publicístico traz consigo prerrogativas exorbitantes, oponíveis a todos, como a possibilidade de praticar atos de império, a imposição unilateral de condições, a auto-executoriedade e presunção de legitimidade de atos etc.

Não obstante a importância do elemento formal, ou seja, o regime de direito público, ousamos discordar do notável administrativista Bandeira de Mello<sup>10</sup>, para quem

“(...) o primeiro elemento do serviço

<sup>10</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo : Malheiros, 1995. p. 402-403.

público (refere-se ao elemento subjetivo) é absolutamente insuficiente para configurar-lo, de vez que se trata de simples suporte fático, substrato material, sobre que se constrói a noção jurídica propriamente dita. Por isso, tal substrato pode existir inúmeras vezes sem que, entretanto, se possa falar em serviço público. (...) Este (o serviço público) só existirá se o regime de sua prestação for o regime administrativo, ou seja, se a prestação em causa configurar atividade administrativa pública, em uma palavra, *atividade prestada sob regime de direito público*.”

Não partilhamos desse entendimento, segundo o qual o regime jurídico-administrativo é o traço diferenciador, o núcleo, a essência da qual se extrai o que seja serviço público.

Estamos de acordo com crítica bem colocada de Eros Grau<sup>11</sup>, para quem

“o regime de serviço público é aplicado a uma determinada atividade precisamente porque aquela é uma atividade de serviço público e não, como pensa a doutrina, aquela atividade se define como serviço público porque a ela se aplica o regime de serviço público. Em outros termos, eu não posso considerar o traço formal como determinante, como condicionante da noção de serviço público. Eu não posso privilegiar a forma sobre o conteúdo (...)”

E continua, em defesa de sua tese, dizendo que “os conceitos jurídicos são o terminal de um feixe de normas, feixe de normas que constituem um regime, cuja finalidade (deles, conceitos jurídicos) é a de permitir a aplicação dessas normas jurídicas, portanto, desse regime jurídico. (...) o conceito é um antecedente. Só porque conceituei tal coisa como serviço público é que posso – e, aliás, devo – aplicar o regime de serviço público.”

Para nós, a definição mais aproximada de serviço público deve conjugar três elementos – subjetivo, material e formal. O primeiro, significando que a prestação dos serviços públicos cabe ao Estado, ou a quem o represente; o segundo, material, abrangendo atividades materiais, exercidas no desempenho

da função administrativa; e o terceiro, para aplicar aos serviços públicos necessário regime publicístico. Fazendo-se a correspondente ressalva quanto à excessiva valorização da forma, podemos dizer que serviço público é a atividade material de utilidade ou necessidade, assim prevista em lei, prestada aos administrados diretamente pelo Estado ou por quem o represente, sob regime exorbitante de direito público.

### 3.2. Prestação de serviços públicos – descentralização administrativa – empresas estatais

Conforme se depreende da própria norma constitucional do art. 175, os serviços públicos podem ser prestados diretamente pelo Estado ou por terceiros que assumam a responsabilidade de prestá-los aos usuários.

É assente, na doutrina brasileira, a diferença entre *centralização*, *descentralização* e *desconcentração*. Na *centralização* administrativa, o Estado, por seus próprios meios e agentes, presta serviços públicos em seu nome e por sua responsabilidade. Nessa hipótese, o Estado ora presta serviços indelegáveis, ora outros que, muito embora pudessem ser objeto de delegação, são prestados por ele próprio conforme escolha discricionária do administrador.

A *desconcentração*, por sua vez, é forma de distribuição interna de competências; em outras palavras, o Estado atribui a órgãos de sua própria estrutura a incumbência de realizar certos serviços aos administrados. A distribuição de encargos, repita-se, ocorre dentro da mesma entidade.

Os serviços são considerados *descentralizados* quando o Estado transfere a titularidade dos mesmos, ou somente a execução, a outra pessoa, diferente dele, para que esta os assumam por sua conta e risco. Nessa modalidade, pode o Estado optar por dois caminhos. Pelo primeiro, denominado *outorga*, o Estado cria entidade com personalidade própria e atribui a ela, sempre por meio de *lei*, a titularidade de certo serviço. Pela *delegação*, o Estado escolhe um particular, escolhe essa sempre precedida de licitação, e com ele formaliza contrato de concessão ou de permissão de serviços públicos pelo qual assumirá a prestação do serviço. O Estado não perde a titularidade dele, ao contrário, continua na condição de poder delegatário, podendo (e devendo) controlar e fiscalizar os atos do particular.

<sup>11</sup> GRAU, Eros Roberto. Empresas Estatais ou Estado Empresário. In: *Curso de Direito Administrativo*. Coordenação de Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo : RT, 1986. p. 105-107.

O discrimen entre os dois modelos é importante, especialmente para o deslinde do tema aqui proposto. Meirelles<sup>12</sup> o traçou com absoluta propriedade:

“A distinção entre *serviço outorgado* e *serviço delegado* é fundamental, porque aquele é transferido por lei, e só por lei pode ser retirado ou modificado, e este tem apenas a sua *execução* transpassada a terceiro, por ato administrativo (bilateral ou unilateral), pelo que pode ser revogado, modificado ou anulado como o são os atos dessa natureza. A *delegação* é menos que *outorga*, porque esta traz uma presunção de definitividade, e aquela, de transitividade, razão pela qual os *serviços outorgados* o são, normalmente, por tempo indeterminado, e os *delegados*, por prazo certo, para que ao seu término retornem ao delegado.”

Ocorre, na doutrina, certa confusão na nomenclatura dos institutos, verificando-se que alguns autores chamam delegação o que Meirelles nomeia como outorga. Deve ficar patente, entretanto, seja qual for o nome utilizado, que se mantenham intactas e claras as diferenças entre ambos.

No que se refere à *outorga*, como dissemos, o Estado pode criar ou autorizar a criação, por lei, de entidades que serão um desdobramento dele mesmo. O Decreto-Lei nº 200/67, estruturando a administração pública federal, enquadrando-as na chamada “administração indireta”. Dela fazem parte autarquias, fundações públicas e *empresas estatais*, que se desdobram em *empresas públicas* e *sociedades de economia mista*.

Para o presente trabalho, mister se faça breve referência às empresas estatais. Elas podem ser de dois tipos: empresas públicas e sociedades de economia mista. As empresas públicas são formadas por capital exclusivamente público, ou seja, por recursos provenientes da própria entidade criadora ou de outra pessoa da administração indireta. Além disso, podem adotar como forma societária qualquer uma das admitidas no direito nacional, seja anônima, por cotas, ou mesmo unipessoal. Já nas sociedades de economia mista, o capital é composto por recursos públicos e particulares, com a necessária observância de que o Estado

detenha majoritariamente as ações com poder de voto. Para elas, a única forma societária possível é a anônima.

É de fundamental importância o esforço, finalmente acolhido pela doutrina e jurisprudência brasileiras, de Bandeira de Mello<sup>13</sup>, no sentido de reconhecer às empresas estatais dupla natureza: ou são criadas para *explorar atividades econômicas*, por razões extraordinárias, e suplementarmente aos particulares (art. 173, da Constituição da República), ou em regime de monopólio (arts. 176 e 177); ou *prestam serviços públicos*, melhor dizendo, desempenham atividade tipicamente estatal (art. 175).

As *empresas públicas* e as *sociedades de economia mista*, quando prestadoras de serviços públicos, não devem ser consideradas “concessionárias” de serviços públicos. A primeira razão é que a concessão é *delegada* por meio de *contrato*, precedido de *licitação* pública, conforme exigência expressa da norma constitucional do art. 175. Ora, o Estado, quando cria (ou autoriza a criação de) uma empresa pública, *por lei, outorga* à nova criatura a titularidade do serviço, independente de submetê-la a qualquer procedimento licitatório, ou de, com ela, formalizar contrato. As empresas estatais não têm igual situação jurídica que a concessionária. Com efeito, são um prolongamento do poder público. À mesma conclusão chegou o Supremo Tribunal Federal, conforme acórdão proferido no RE 88.185 (RTJ, v. 112/674).

Há, entretanto, uma hipótese em que se pode considerar a empresa estatal concessionária de serviços públicos. Veja-se, por exemplo, o caso de empresas que prestam serviços de competência federal (como telefonia e energia elétrica), mas cujo capital é formado por recursos provenientes de outra entidade política. Nessa situação, a União, que é titular do serviço, *concede* à empresa estadual, distrital ou municipal, por contrato administrativo, o direito à exploração do serviço, tornando-a concessionária.

#### 4. Implicações tributárias – a imunidade

4.1. Normas constitucionais tributárias relativamente às empresas estatais exploradoras de atividade econômica e às concessionárias de serviço público

As empresas estatais, quando exploradoras

<sup>12</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 16. ed., 2. tiragem. São Paulo : RT, 1991. p. 299.

<sup>13</sup> MELLO, op. cit., p.104-105.

de atividades econômicas, devem, partindo-se do primado da igualdade, ter tratamento idêntico às empresas privadas. Essa afirmação fundamenta-se também em outro princípio básico do direito brasileiro: o da livre concorrência. O legislador constituinte, quanto ao regime dessas empresas estatais, acatou o que a doutrina já dizia há muito tempo – fixou, expressamente, no art. 173, § 1º, regra segundo a qual

“a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias”.

Reconher a tais empresas imunidade tributária significa, *prima facie*, ir contra o ditame constitucional. Não é de se admitir tratamento diferenciado, sob o simples argumento de se tratar de empresa com capital total ou parcialmente público.

Temos conosco, entretanto, a possibilidade de se deferir à empresa estatal envolvida em atividades de cunho econômico isenção tributária, relativamente a impostos federais, estaduais ou municipais. Por óbvio, deverão ser identificadas razões de interesse público que a justifiquem. Mas é absolutamente necessário que se dê às empresas privadas idêntico privilégio, se preencherem as mesmas condições. Como lecionou Souto Maior Borges:<sup>14</sup>

“Podem ser estabelecidas em lei apenas isenções compatíveis com o sistema constitucional da tributação, isto é, não-violatórias do princípio de isonomia ou igualdade de todos perante o fisco. Podem ser outorgadas isenções que não contrariem o princípio da generalidade da tributação, mas que tão-somente o excepcionem. Ao Poder Legislativo é defeso, conseqüentemente, isentar com violação da regra de igualdade.”

No que se refere às implicações tributárias, relativamente às concessionárias de serviços públicos, a ordem constitucional brasileira de 1934 foi a que primeiro as beneficiou com a imunidade, nos termos do art. 17. A partir da Constituição de 1937, entretanto, alterou-se o tratamento tributário: conforme dispõe o atual texto, art. 150, § 3º, não cabe a imunidade

<sup>14</sup> BORGES *apud* DERZI, COELHO, *Pareceres de Direito Tributário*, p. 375.

recíproca às concessionárias de serviços públicos. No bojo da norma vem ordem segundo a qual as vedações previstas no inciso VI, *a*, não se dirigem ao patrimônio, rendas ou serviços, relacionados com empreendimentos “em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”.

Como é sabido entre nós, a concessão é “o contrato administrativo pelo qual a Administração Pública delega a outrem a execução de um serviço, para que o execute em seu próprio nome, por sua conta e risco, assegurando-lhe a remuneração mediante tarifa paga pelo usuário”<sup>15</sup>.

Aos serviços prestados pelas concessionárias, o usuário paga tarifa ou preço público, institutos de direito privado que nada tem que ver com o regime tributário. As taxas, essas, sim, espécie do gênero tributo, têm regime diferente e são cobradas sob outras condições.

No mais, nada obsta seja a concessionária de serviços públicos isenta de impostos, de qualquer das esferas políticas, desde que devidamente motivada a isenção por interesses públicos.

#### 4.2. A imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviços públicos

A análise da imunidade das empresas estatais prestadoras de serviços públicos deve ser feita tendo-se em mira o art. 150, VI, *a*, da Constituição de 1988. Muito mais que simples leitura da norma constitucional, mister a interprete sistematicamente, reconhecendo-lhe o sentido diante de todo o sistema constitucional brasileiro. Na verdade, a interpretação literal da norma citada pode levar a conclusões que não merecem acolhida.

De antemão, o raciocínio deve partir da assertiva de que a imunidade tributária reconhecida às empresas estatais que prestem serviços públicos há de ser tomada sob dois aspectos: o subjetivo e o objetivo, ou material. Na lição de Ataliba<sup>16</sup>, os critérios só serão aplicáveis à hipótese se considerados *conjuntamente*, o que se mostrará logo adiante.

A imunidade, subjetivamente considerada, tem que ver com a pessoa merecedora do privilégio, aquela que preencha os requisitos

<sup>15</sup> DI PIETRO, *op. cit.*, p. 218. Grifamos.

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*



constitucionais para ser imune a impostos. As empresas estatais, como esclarecido anteriormente, integram a administração indireta; seus bens e patrimônio são públicos; a renda proveniente de suas atividades reverte-se ao custeio do próprio serviço; submete-se às normas da licitação pública para compra e alienação de bens etc.

Muito embora assumam forma de direito privado, são submetidas a inúmeras normas do regime jurídico-administrativo. Regem-se, em quase toda sua extensão, pelas normas de direito público, inclusive as relativas à tributação. É bastante intensa a presença deste regime publicístico, o que não ocorre, com igual vigor, em relação às exploradoras de atividade econômica.

Torna-se ainda mais evidente, quanto à imunidade das empresas estatais na condição de prestadoras de serviços públicos, o fato de terem sido criadas com a expressa finalidade de atuarem em nome do Estado, em atividade tipicamente estatal – a prestação de serviços públicos, que nada mais é que uma de suas mais importantes funções na realização dos interesses coletivos.

Vê-se, pelo exposto, que ambos os critérios – subjetivo (empresa estatal) e objetivo ou material (prestação de serviços públicos) – são fundamentais na análise da questão. A própria Constituição da República repele interpretação diferente desta.

A imunidade subjetiva, ou em razão da pessoa, não se justifica por si só. A condição de empresa estatal não faz com que seja merecedora de imunidade tributária. Há empresas que, não obstante tenham patrimônio e bens públicos, e muito embora submetam-se, em parte, ao regime publicístico, não podem ser beneficiadas com a imunidade. É o caso das que exploram atividade econômica, para quem a norma constitucional ordena idêntico tratamento tributário ao das empresas particulares (art. 173, § 1º). Na mesma hipótese enquadram-se as empresas estatais formadas por capital de pessoa política de esfera diferente da titular do serviço público, como, por exemplo, empresa estadual prestando serviço de titularidade da União. Como afirmamos em outra passagem, tais empresas nada mais são que concessionárias de serviços públicos; se às concessionárias não é deferida a imunidade, da mesma forma àquelas outras.

Também não satisfaz, *de per si*, o argumento da imunidade objetiva. Pensar desta forma

levaria ao erro de supor que o serviço público é intributável. Ora, não temos dúvidas de que possa ser objeto de impostos, como de fato é, quando prestado por delegatário do Estado, por sua conta e risco.

Ressalte-se, entretanto, entendimento de tributaristas pátrios quanto à impossibilidade de se tributar serviços públicos por meio do Imposto Sobre Serviços – ISS, ao argumento de serem prestados sob regime publicístico, devendo o ISS recair somente sobre serviços regidos pelo direito privado<sup>17</sup>. Isto não obsta, como nos parece óbvio, incidam outros impostos sobre os serviços públicos.

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<sup>18</sup>, Ataliba<sup>19</sup>, Dallari<sup>20</sup>, Grau<sup>21</sup>, dentre outros. Em sentido contrário, registre-se a doutrina de Figueiredo<sup>22</sup>.

## 5. Conclusões

Ao término do trabalho, podemos extrair, sinteticamente, o seguinte:

1 – A imunidade é limitação negativa de competência tributária dos entes políticos prevista sempre na Constituição, ainda que não expressamente, ou seja, a regra imunitória pode estar implícita em princípios constitucionais.

2 – Os princípios impõem limitações genéricas ao poder de tributar, ao contrário das imunidades, que são específicas. Além disso, conferem competências e vinculam a conduta do administrador, no seu exercício. As imunidades, a seu turno, negam essa competência. Princípios e imunidades não se confundem.

3 – A regra da imunidade recíproca, prevista

<sup>17</sup> CARRAZA *apud* GIARDINO, Cléber, BARRETO, Aires. Serviço público : intributabilidade por meio de imposto; serviços de transportes urbanos e ISS. *Revista de Direito Tributário*, n. 62, 1994. p. 103.

<sup>18</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 116.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*

<sup>20</sup> DALLARI, Adilson. Imunidade de estatal delegada de serviço público. *Revista de Direito Tributário*, n. 65, 1995. p. 22-41.

<sup>21</sup> GRAU, Eros Roberto, *op. cit.*

<sup>22</sup> FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros, 1994.

na Constituição, art. 150, VI, *a*, nasceu dos princípios do federalismo e da isonomia entre os entes políticos. Pode abranger as taxas, na hipótese do art. 5º, XXXIV, *a*, além dos tributos não-vinculados (impostos).

4 – Na conceituação de serviço público, não se devem tomar, *de per se*, os critérios subjetivo, material ou formal. Atualmente, parte-se da idéia de que os serviços e atribuições estatais, de maneira geral, oscilam em tempo e espaço, devido a influências de ordem cultural. Os serviços públicos são sempre regidos por normas de direito público, e as atividades econômicas, eventualmente exercidas pelo Estado, são desenvolvidas, predominantemente, sob normas de direito privado.

5 – O Estado, na realização de serviços públicos, pode prestá-los diretamente (centralização), atribuir competências a órgãos de sua própria estrutura (desconcentração) e delegar ou outorgar a outrem somente a execução, ou a titularidade e execução dos serviços (descentralização).

6 – Na descentralização, o Estado outorga ou delega serviços públicos. A outorga é instituto segundo o qual o Estado, por lei, cria pessoa sua – autarquias, fundações públicas ou empresas estatais – e a ela transfere a titularidade e a execução de serviços públicos. Já a delegação decorre de contrato precedido de licitação, após o que outrem se investirá da obrigação de prestar o serviço, sob as condições do contrato e mediante tarifa paga pelos usuários.

7 – As empresas estatais – empresas públicas e sociedades de economia mista – são, normalmente, prestadoras de serviços públicos (art. 175, CR), regidas pelo regime de direito público, mas podem, também, explorar atividade econômica (art. 173), em igualdade com os particulares, sob prevalência das regras de direito privado.

8 – Quando prestam serviços públicos, as empresas estatais não são concessionárias, nem se sujeitam ao regime dessas. O direito à exploração do serviço lhes foi dado por lei e só por lei pode ser retirado. A concessão é delegada

mediante contrato administrativo, após licitação pública, ficando o concessionário submetido às regras contratuais. A empresa estatal pode ser considerada concessionária de serviços públicos na hipótese de ser formada por capital de entidade diferente da titular do serviço.

9 – Empresas estatais que explorem atividade econômica não deverão ter privilégios tributários (art. 173, CR), com exceção daqueles que também possam ser estendidos a particulares, em iguais condições, como, por exemplo, a isenção.

10 – Em relação às concessionárias de serviços públicos, o direito brasileiro, desde a Constituição de 1937, veda a outorga de imunidade tributária. A atual Carta Magna é expressa, não podendo ser objeto de imunidade empreendimentos em que se receba contraprestação por tarifa ou preço público, tipo de remuneração feita pelo usuário ao concessionário de serviços públicos.

11 – Para se reconhecer a imunidade tributária das empresas estatais prestadoras de serviços públicos, faz-se necessário interpretar sistematicamente o art. 150, VI, *a*, utilizando-se da somatória de dois requisitos: um de ordem subjetiva e outro de ordem material ou objetiva.

12 – Quando prestam serviços públicos, as empresas estatais são verdadeiro prolongamento do Estado, pois assumem função tipicamente estatal (serviços públicos previstos em lei), submetem-se a regime publicístico (especialmente no que se refere ao direito tributário), possuem bens públicos carregados de ônus etc.

13 – Ser empresa estatal não garante imunidade tributária. É necessário adicionar a esta característica o objeto realizado, ou seja, a prestação de serviços públicos. Da mesma forma, não é somente o fato de prestar serviços públicos que implica imunidade; os serviços são tributáveis, especialmente quando prestados por delegatárias do Poder Público.

14 – Sobre serviços públicos não se pode cobrar ISS porque este somente incide sobre serviços prestados em regime de direito privado.