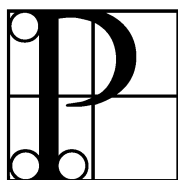


# NOVAS REFLEXÕES SOBRE A LIMITAÇÃO À IMUNIDADE RECÍPROCA

Gustavo Teixeira Moris\*

## 1. INTRODUÇÃO



Para tratar do tema, faz-se necessário, inicialmente, uma consulta ao diploma normativo que trata especificamente da matéria: a Constituição Federal de 1988.

A Carta Constitucional trata das limitações ao poder de tributar e dentre estas limitações estão as imunidades previstas no artigo 150.

O termo imunidade, para o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes a origem do termo imunidade seria:

“Imunitas, ou exoneração de múnus, indica a liberação de múnus ou encargos, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até penalidade. Quem não está sujeito a múnus tem imunidade (múnus público é aquilo que procede de autoridade pública, ou de lei, e obriga o indivíduo a certos encargos). Oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus.” (liberação do múnus).<sup>1</sup>

Para o Professor Roque Carrazza as regras de imunidade tributária também demarcariam, no sentido negativo, o campo reservado à tributação, apontando limites materiais e formais da atividade legislativa tributária:

“A competência tributária é igualmente desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar

---

\* Professor de Legislação Tributária da Universidade Federal da Bahia. Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/BA. Conselheiro do Conselho de Contribuintes de Salvador/BA. Advogado.

<sup>1</sup> MORAES. Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus novos aspectos. Imunidades Tributárias, pesquisas tributárias, Nova série – 4. Pg. 105.

de imunidade tributária”<sup>2</sup>

É o mesmo o entendimento da Professora Regina Helena Costa:

“[...] é preciso reiterar que a regra imunizante é uma das várias formas de definição de competência”<sup>3</sup>

A Carta Federal de 1988 tratou de delinear a imunidade tributária de forma finita e identificável. Nesse sentido o Professor Paulo de Barros Carvalho afirma:

“a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, (...) a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregues às pessoas investidas do poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática.”<sup>4</sup>

Dentre as hipóteses de imunidade está a da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a”, assim, definida

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;

A regra da alínea “a” supracitada remonta ao princípio federativo e seu conteúdo ficou conhecido como imunidade fiscal recíproca entre as Pessoas de Direito Público Interno que compõem a federação.

A imunidade recíproca tem como um dos seus fundamentos, a ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas. Quer dizer: tais pessoas não possuem capacidade con-

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A imunidade Tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos. Pg. 20. Ed. Malheiros.

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Pg. 56. Ed. Malheiros Editores.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. Trabalho inédito. 1984. Pg.5-6.

tributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem.<sup>5</sup>

Segundo Aliomar Baleeiro, a imunidade recíproca, no Brasil,<sup>6</sup> sofreu forte influência dos E.U.A., a partir do famoso julgamento *Mc Culloch VS Maryland*<sup>7</sup>, (1819) e entrou no ordenamento jurídico nacional no artigo 10 da Constituição de 1891, pelo punho de Ruy Barbosa.

Entretanto, a imunidade prevista no artigo 150, VI, “a” não é absoluta. Foi limitada pela norma do § 3º do mesmo artigo 150:

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e a 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.

O § 3º trouxe clara limitação as imunidades recíprocas instituídas pelo artigo 150, VI, “a” da CF ao dispor que as vedações do inciso VI, “a” não se aplicam *ao patrimônio, à renda e aos serviços*; indicando, assim, os casos de inaplicabilidade da imunidade.

Uma interpretação conjunta da regra da alínea “a” que dispõe sobre a limitação ao poder de tributar com a do § 3º do artigo 150 que regula as permissões de tributar previstas confirma de forma indubitosa que a imunidade recíproca não é plena.

Existem casos em que não se aplicará a norma imunizante, ou seja, em algumas situações a competência tributária

---

<sup>5</sup> COSTA. Regina Helena. Imunidades Tributárias. Pg. 138. Ed. Malheiros Editores.

<sup>6</sup> BALEEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Pg. 85. 2ª Ed. Forense.

<sup>7</sup> O estado de Maryland pretendia tributar uma sucursal do banco nacional em Baltimore, na qual era gerente o Sr. McCulloch, mediante a exigência de imposto sobre selagem com estampilhas, ensejando o *leading case* cuja decisão foi redigida pelo juiz Marshall, que durante 30 anos presidiu a Suprema Corte Americana. Nesse julgado afirmou-se a tese da imunidade dos meios de ação do governo federal americano em frente às pretensões do fisco dos estados.

poderá ser exercida pelos entes federados em desfavor do patrimônio da renda e dos serviços uns dos outros.

Da leitura do § 3º é possível concluir que a imunidade não se aplica: a) ao patrimônio, a renda e aos serviços, relacionados com exploração das atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados e ainda, b) em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelo usuário.

Teríamos, portanto, duas situações distintas nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não seriam imunes.

Identificar o alcance do § 3º do artigo 150 da CF, buscando os casos em que a imunidade recíproca deve ceder à tributação é o objetivo deste artigo.

Ao traçar as imunidades, a Constituição determinou a competência para a imposição tributária, mas veja que a competência ao mesmo tempo que é restringida pela norma do artigo 150, VI “a” é, em seguida, ampliada pela regra do § 3º do mesmo artigo.

O § 3º tratou de limitar a limitação ao poder recíproco de tributar, ou, se preferir, tratou de permitir a tributação nas situações que indica, afastando a regra constitucional da imunidade.

O § 3º bloqueou a limitação ao poder de tributar posta pela alínea “a” do inciso VI, para permitir a tributação, autorizando o exercício da competência tributária: 1. quanto ao patrimônio, a renda e aos serviços: 1.1 relacionados com a exploração das atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou; 1.2. quando haja contraprestação ou; 1.2. pagamento de preços ou; 1.3. pagamento de tarifas pelo usuário do serviço<sup>8</sup> e 2. nem exonerou o promitente

---

<sup>8</sup> A palavra serviço está implícita, mas não só isso, a natureza do serviço também está. O usuário do serviço mencionado no parágrafo terceiro do artigo 150 da Constituição Federal só pode ser o usuário do serviço público eis que o “usuário” do serviço privado não é propriamente usuário e sim consumidor. Aquele que contrata

comprador da obrigação de pagar o imposto relativo ao bem imóvel.<sup>910</sup>

A primeira pergunta que se põe para discussão é: de que patrimônio, renda e serviços trata o § 3º? A resposta parece ser desenganadamente: patrimônio, renda e serviços dos entes federados, ou seja, patrimônio, renda e serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A assertiva parece óbvia uma vez que foi o patrimônio a renda e os serviços dos entes federados que a norma do artigo 150, VI “a” da CF quis imunizar.

---

serviços privados submetidos as regras de mercado e sujeitos a livre concorrência não foi tratado pela Constituição como usuário e sim como consumidor.

<sup>9</sup> Por impostos relativos ao bem imóvel é compreensível a inclusão dos seguintes impostos: ITR, IPTU e ITBI. O primeiro de competência da União e os dois últimos do município.

<sup>10</sup> A imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a) não afasta a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido. Com base nessa orientação, o Plenário deu provimento a recurso extraordinário para reformar acórdão que considerara aplicável a imunidade recíproca a débitos tributários da extinta Rede Ferroviária Federal S.A. (RFFSA), sucedida pela União. No recurso extraordinário, discutia-se a aplicação da imunidade tributária recíproca de créditos tributários já constituídos e transferidos à União por sucessão. (...) Registrou que, com a liquidação da pessoa jurídica e com a já mencionada sucessão, a União se tornara responsável tributária pelos créditos inadimplidos, nos termos dos arts. 130 e seguintes do CTN. A Corte frisou que a regra constitucional da imunidade, por se destinar à proteção específica do ente federado, seria inaplicável aos créditos tributários constituídos legitimamente contra pessoas jurídicas dotadas de capacidade contributiva e cuja tributação em nada afetaria o equilíbrio do pacto federativo. (...) Ressaltou que a União não poderia se livrar da responsabilidade tributária ao alegar simplesmente que o tributo seria devido por sociedade de economia mista, tampouco por sugerir a aplicação de regra constitucional que protegeria a autonomia política de entes federados. Sublinhou que a responsabilidade tributária dos sucessores protegeria o erário de um tipo de inadimplência bastante específica, que seria o desaparecimento jurídico do contribuinte, conjugado com a transferência integral ou parcial do patrimônio a outra pessoa jurídica. Assim, a desconstituição da pessoa jurídica faria com que o crédito tributário não pudesse mais ser exigido contra o contribuinte original, que deixaria de existir juridicamente. Explicou que o patrimônio – material ou imaterial – transferido deveria garantir o crédito. Salientou, por fim, que o sucessor, ainda que se tratasse de um ente federado, deveria arcar com a dívida. (RE 599.176, rel. min. *Joaquim Barbosa*, julgamento em 5-6-2014, Plenário, *Informativo* 749, com repercussão geral).

A norma do artigo 150, VI, “a” em sua literalidade, interpretada isoladamente, divorciada do repositório normativo que ela integra, juntamente com a regra do citado § 3º do artigo 150, pode conduzir a interpretação segundo a qual todo patrimônio, toda renda e todo serviço que seja da titularidade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios seriam imunes. Esta, porém, não é a interpretação razoável.

Não procede também o argumento segundo o qual o § 3º pretendeu permitir a tributação do patrimônio, da renda e dos serviços dos entes federados somente quando estejam relacionados com o desempenho da atividade privada. O § 3º limitou a imunidade, nestes casos, permitindo a tributação, mas não só exclusivamente nestes.

O escopo do § 3º é amplo. Foi mais além, ao restringir a regra geral da imunidade recíproca também nas hipóteses em que haja qualquer tipo de contraprestação relacionada ao patrimônio a renda e ao serviço dos entes federados, alcançando as situações em que haja pagamento de preços pelos administrados ao Poder Público ou ainda quando haja pagamento de tarifa pelo usuário do serviço público.

Mas o que seriam propriamente patrimônio, renda ou serviços públicos imunes?

O patrimônio são todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreos ou não, inclusive complexos de coisas, como empresas ou até um estabelecimento (patrimônio incorpóreo).

Os serviços públicos são quaisquer organizações de pessoal e material, sob responsabilidade dos Poderes das pessoas de direito público interno, para o desempenho de funções e atribuições de sua competência. São todos os meios de operações dessas pessoas de direito público sob várias modalidades para a realização dos fins que a Constituição expressa ou tacitamente lhes atribui.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> BALEEIRO. Aliomar. Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Pg. 60. 7ª Ed. Forense.

Já a renda é o produto do capital investido. São os juros obtidos como forma de remuneração do capital aplicado em investimentos de remuneração fixa ou variável. No caso de investimentos em bens imobiliários, teremos os aluguéis, os quais são os frutos do capital empregado nesse tipo de aplicação.

Renda tem como fundamento o resultado do capital somente. Não é o resultado das atividades econômicas. Trata-se de rendimento, nos termos do caput do artigo 150 da Constituição Federal.

Ora, se esses são os patrimônios, rendas e serviços públicos e que, como tais, gozam de imunidade, também é verdade que a CF no seu § 3º pretendeu alcançá-los com a tributação, autorizando o exercício da competência tributária nos casos que indicou.

## 2. O ALCANCE DO CONCEITO DE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇO RELACIONADO COM EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA REGIDAS PELAS NORMAS APLICÁVEIS A EMPREENDIMENTOS PRIVADOS

É importantíssima para o compreensão da idéia aqui desenvolvida a distinção entre serviços públicos e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Já se sabe que é equivocada a doutrina que pretende identificar a natureza do serviço pela titularidade do seu prestador.

O fato de um serviço ser prestado pelo Estado não necessariamente lhe confere a natureza de público<sup>12</sup>, do mesmo

---

<sup>12</sup> Neste caso não há que se falar em serviço público propriamente mas em serviço prestado pelo poder público.

modo que não é todo serviço prestado pelo particular que tem natureza de serviço privado.<sup>13</sup>

Existe uma série de serviços que ora são prestados pelo Estado e, por estarem regidos por normas aplicáveis a empreendimentos privados, são considerados serviços privados, como existe uma série de serviços prestados pelo setor privado que são regidos por regras de direito cogente (os serviços concedidos), que devem ser considerados públicos.

Celso Antônio Bandeira de Mello adverte sobre a confusão que se costuma fazer entre titularidade do serviço com titularidade da prestação do serviço. Seriam elas realidades jurídica e visceralmente distintas:

“O fato de o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ser titular de serviços públicos, ou seja, de ser o sujeito que detém a “senhoria” sobre eles (a qual, de resto, é antes de tudo, um dever em relação aos serviços que a Constituição ou as leis puseram ou venham a por a seu encargo) não significa que deva obrigatoriamente prestá-los por si ou por criatura sua quando detenha a titularidade exclusiva do serviço”.<sup>14</sup>

**Tal posição é confirmada por outros autores:**

La noción de servicio público nació en Francia caracterizada como actividad de determinado tipo realizada por la administración en forma directa, o indirectamente a través de concesionarios y fue el concepto que sirvió para la construcción del viejo derecho administrativo.<sup>15</sup>

[...] La concesión no altera el regime del servicio concedido, el cual continúa, en todo momento, siendo servicio público, con el alcance de la aplicación de todos los principios jurídicos de antigua data al respecto<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> São os casos dos serviços concedidos, delegados ou autorizados pelo poder público. Continuam sendo serviços públicos ainda que prestados por particulares.

<sup>14</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. Pg. 699. 31ª Ed. Melhoramentos.

<sup>15</sup> GORDILLO. Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo 2. La defensa Del usuário y Del administrado. Pg. VI-1. Ed. Del Rey.

<sup>16</sup> GORDILLO. Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo 2. La defensa Del usuário y Del administrado. Pg. VI-8. Ed. Del Rey



Nestes termos ainda quando o serviço público seja prestado por particulares (titular da prestação), o serviço permanecerá público eis que, por força de normas constitucionais foram atribuídos à titularidade dos entes federados que, por autorização igualmente constitucional e legal, podem delegar, conceder ou autorizar sua prestação ao particular.

Por outro lado, existem casos em que o Poder Público presta determinados serviços em regime de concorrência com o setor privado, exercendo uma verdadeira intervenção do Estado na atividade econômica. Nestes casos os serviços, embora prestados pelo Poder Público, não são serviços propriamente públicos. Daí é possível concluir que nem todo serviço prestado pelo Poder Público está abrangido pela imunidade recíproca<sup>17</sup>.

Os serviços públicos seriam portanto:

“toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.”<sup>18</sup>

Em outras palavras, a natureza pública do serviço não se mede pelo seu prestador, mas sim pelo regime jurídico ao qual o serviço está submetido.

Portanto são esses os serviços imunes contemplados pelo artigo 150, VI, “a” da CF.

---

<sup>17</sup> Aqui estou a fazer claramente uma crítica a doutrina que afirma ser a imunidade recíproca uma imunidade subjetiva. Defendo que a imunidade recíproca está relacionada ao patrimônio, a renda e ao serviço uns dos outros, quando estes lhe são próprios por determinação constitucional. Por essa razão poderá haver casos em que o serviço seja prestado pelo poder público sem que goze de imunidade (casos dos serviços privados prestados pelo poder público) e também poderão haver casos em que os serviços sejam prestados por pessoas jurídicas de direito privado e sejam abrangidos pela imunidade, eis que embora a prestação seja privada o serviço é público.

<sup>18</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. Pg. 689. 31ª Ed. Melhoramentos.

Já qualquer outro serviço prestado pelo Estado que não se enquadre no conceito visto de serviço público, escaparão ao manto da imunidade.

Ou seja, são imunes à tributação somente os serviços prestados, seja por intermédio do particular, seja diretamente pelo Estado, sob regime de direito público, envolto em prerrogativas para o prestador, restrições especiais para o usuário e fortemente regulado pelas normas de direito público.

Em outro giro, os serviços que, embora prestados pelo Poder Público, estejam relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados não gozarão de imunidade. Estes serviços estão sujeitos a alguma espécie de liberdade na prestação, que é facultativa, e sujeitos, portanto, as regras de mercado, tal como a livre concorrência.

Compreendida a questão desta forma, o mesmo raciocínio poderá ser empregado em relação ao patrimônio e à renda dos entes federados. Quando o patrimônio ou a renda de titularidade do ente público estiverem relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados serão passíveis de tributação. Quando esta renda ou este patrimônio, independentemente da titularidade, estiverem regulados por normas de direito público haverá imunidade.

Neste sentido confira as recentes decisões do Supremo Tribunal que concedem imunidade a entidades privadas, por entender que o patrimônio, a renda ou o serviço são regulados por normas de direito público. No AI 458.856-AgR<sup>19</sup>, o Tribunal entendeu que embora o imóvel seja de propriedade de uma

---

<sup>19</sup> "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 (arts. 21, XII, f, e 150, VI, da CF).. Agravo regimental a que se nega provimento." (AI 458.856-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 5-10-2004, Primeira Turma, DJ de 20-4-2007.)

companhia privada, o fato de desempenhar uma atividade delegada pelo poder público, faz incidir a regra da imunidade. No RE 610.517,<sup>20</sup> o Tribunal, do mesmo modo entendeu que o serviço prestado por uma empresa privada permanece imune porque é prestado em regime de delegação e monopólio. Segundo o Tribunal, a outorga de delegação à CMB, mediante lei, não descaracteriza a estatalidade do serviço público, notadamente quando monopolizado pela pessoa política (a União Federal, no caso) que é dele titular, conforme preceito constitucional.

Já nos outros dois acórdãos o Supremo entendeu que a imunidade deveria ceder a tributação.

No AI 558.682-AgR<sup>21</sup>, sob o argumento que o interesse na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade. E no RE 285.716-AgR<sup>22</sup>, considerou tributável propriedade imó-

---

20 “Casa da Moeda do Brasil (CMB). Empresa governamental delegatária de serviços públicos. Emissão de papel moeda, cunhagem de moeda metálica, fabricação de fichas telefônicas e impressão de selos postais. Regime constitucional de monopólio (CF, art. 21, VII). Outorga de delegação à CMB, mediante lei, que não descaracteriza a estatalidade do serviço público, notadamente quando constitucionalmente monopolizado pela pessoa política (a União Federal, no caso) que é dele titular. A delegação da execução de serviço público, mediante outorga legal, não implica alteração do regime jurídico de direito público, inclusive o de direito tributário, que incide sobre referida atividade. Consequente extensão, a essa empresa pública, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a).” (RE 610.517, rel. min. Celso de Mello, decisão monocrática, julgamento em 3-6-2013, DJE de 17-6-2013.)

<sup>21</sup> O foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade.” (AI 558.682-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 29-5-2012, Segunda Turma, DJE de 19-6-2012.) No mesmo sentido: RE 647.881-AgR, voto da rel. min. Cármen Lúcia, julgamento em 18-9-2012, Segunda Turma, DJE de 5-10-2012.

<sup>22</sup> “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. É irrelevante

vel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos, sob o argumento de que a imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, uma vez que se trata 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. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados.

Convém aqui relembrao o teor do artigo 20, § 1º da Constituição Federal de 1967, “*in verbis*”:

“Artigo 20...

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; *não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos*, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

Assim podemos afirmar que diferentemente da Constituição de 1967 que restringia a imunidade recíproca aos serviços prestados diretamente pelo ente público, a Constituição de 1988, ao contrário, preferiu imunizar o serviço público, inde-

---

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. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 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; A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados; A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo.” (RE 285.716-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 2-3-2010, Segunda Turma, DJE de 26-3-2010.)

pendentemente do prestador, ainda que seja ele delegado, concedido ou autorizado pelo Poder Público a particulares.

A imunidade, pela Constituição em vigor, cederia à tributação quando esses serviços estiverem relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, sendo irrelevante quem seja seu prestador.

Como já vimos, os serviços prestados pelas concessionárias, autorizatárias ou delegatárias, são serviços públicos. Veremos a seguir que os serviços objeto de delegação, concessão ou autorização às empresas privadas perdem a imunidade, cedendo a tributação, não por deixarem de ser público, mas porque sofrem a incidência de um outro preceito, também contido no § 3º do artigo 150 da CF, que autorizou a tributação na hipótese de haver contraprestação, pagamento de preço ou tarifa.

### 3. O ALCANCE DO CONCEITO DE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇO EM QUE HAJA CONTRAPRESTAÇÃO OU PAGAMENTO DE PREÇOS OU TARIFAS PELO USUÁRIO

Diversamente da limitação à imunidade recíproca estabelecida na parte inicial do § 3º do artigo 150, isto é em razão da relação do patrimônio, renda ou serviço público com as normas relativas a exploração de atividades econômicas regidas pelas regras aplicáveis a empreendimentos privados, no trecho seguinte a norma tratou de alcançar outras hipóteses para além destas. São situações em que o patrimônio a renda ou o serviço sejam objeto de contraprestação ou pagamento de preço ou ainda tarifa pelo usuário.

Essas circunstâncias incluem duas situações distintas, ambas relacionadas ao patrimônio, renda ou serviço dos entes políticos.

A primeira são as hipóteses nas quais o patrimônio, a renda ou o serviço sejam objeto de concessão, autorização ou permissão para serem explorados por particulares, mediante alguma espécie de contraprestação, ou pagamento de preço ou cobrança de tarifa.

A segunda situação alcança as hipóteses em que, mesmo em se tratando de serviço público prestado diretamente pelo Estado ou por suas criaturas (autarquias, fundações, empresas públicas), estes ao invés de fazê-lo gratuitamente, se remuneram, mediante contraprestação. A imunidade recíproca, nestes casos, cede à tributação. Esta é, sem dúvida, a questão mais polêmica e sensível deste artigo.

Na primeira situação, e como já dissemos linhas acima, o simples fato de se transferir o serviço público ao particular não desconfigura a natureza pública do serviço, portanto a imunidade é mantida. Todavia, caso o prestador venha a receber algum tipo de contraprestação, pagamento de preço ou tarifa dos usuários a imunidade recíproca deve sucumbir à tributação.

Em síntese: Uma vez remunerado o prestador (particular) impõe-se a cobrança de impostos envolvendo um serviço público.

A remuneração tanto pode ser feita pelo Poder Público, ao concessionário, ao permissionário ou ao autorizatário, como pelo próprio usuário mediante pagamento de tarifa.

No caso de a remuneração caber ao Poder Público, é possível conceber situação em que este decida conceder, autorizar ou permitir uma dada prestação de serviço público, mas estabeleça nas regras que regulam a concessão, autorização ou permissão que o concessionário, permissionário ou autorizatário deva prestar o serviço gratuitamente. Nestas situações, o Poder Público deve remunerar o particular diretamente, pois é inconcebível a idéia de algum particular se propor a prestar um

dado serviço sem receber a devida contraprestação, sob pena de falência.

Embora no caso acima, não se tenha especificamente a cobrança de tarifa do usuário pelo concessionário, autorizatário e permissionário tem-se a percepção de uma contraprestação direta recebida do particular pelo Poder Público. E, dessa forma, tal contraprestação ou a cobrança de preço público do particular em face do Poder Público, faz cair a imunidade dando lugar à tributação do particular. Em hipóteses tais, embora esteja prestando um serviço público, o particular está recebendo uma contraprestação ou pagamento de preço e portanto passa a ter capacidade contributiva para pagar os impostos relacionados à atividade.

Nos casos em que onde a remuneração é proveniente do pagamento de tarifa pelo usuário cabe o mesmo raciocínio. Por haver recebimento de valores, embora o serviço prestado seja público, a imunidade recíproca deve ceder à tributação. Nestas situações, tal como nas discriminadas anteriormente, o particular passa a ter capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário.

Neste caso é descabida a tese segundo a qual a imunidade sucumbe, por se tratar de serviço prestada segundo as regras relativas a empreendimentos privados.

Os serviços públicos por serem próprios do Estado conforme dita a Constituição, não estão sujeitos a regras de mercado nem se submetem a concorrência, nem podem ser remunerados por preços livremente fixados pelo prestador.

A concessão, permissão ou autorização para prestar um dado serviço público é regulada por lei e pelo edital que estabelece as regras para a transferência do serviço ao particular. Inexiste liberdade na sua prestação. Em suma: o serviço deve ser prestado de acordo e na forma estabelecida pelo poder concedente. São sempre fixados prazos e condições, inclusive as relativas à remuneração, que vinculam as partes e são inerentes

a natureza pública do serviço. Portanto, insisto: definitivamente, nestes casos, não estamos diante de serviços regulados por normas aplicáveis a empreendimentos privados.<sup>23</sup>

Suscitam, ainda, severas dúvidas, os casos em que é remunerado o serviço público prestado diretamente pelo seu titular ou por suas criaturas (autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedades de economia mista). Defendo a tese segunda a qual, percebendo o ente público titular do serviço, qualquer remuneração, não lhe aproveita a imunidade, que cai, neste caso, dando lugar a tributação por se configurar a sua capacidade contributiva.

A doutrina entende que as situações previstas no § 3º do artigo 150 da CF não poderiam ter este alcance, muito embora em alguns casos reconheça a possibilidade da interpretação ora defendida. Veja o que diz Hugo de Brito Machado:

“A imunidade não se aplica (a) ao patrimônio, á 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.

*Assim, têm-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.*

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade

---

<sup>23</sup> Sobre este ponto cumpre destacar a Jurisprudência do STF que negou imunidade aos cartórios. É o típico caso onde o serviço é público, mas prestado por particulares com contraprestação dos usuários. O serviço definitivamente não é privado se não, não seria casos de concessão. Muito embora se trate de serviço público a imunidade tem que ceder à tributação por haver contraprestação do usuário do serviço. E neste caso a situação ainda é mais evidente pois a cobrança dos cartórios é feita mediante o pagamento de taxas. Nestas situações teríamos uma taxa servindo de base de cálculo de um imposto ISS. Situação perfeitamente adequada a tese defendida neste artigo. Para consultar o STF *Vide*: RE 253.472, Rel. p/ o ac. Min. *Joaquim Barbosa*, julgamento em 25-8-2010, Plenário, DJE de 1º-2-2011.



econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implica no tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa. *Ocorre que também não há imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isto quer dizer que um serviço, mesmo não considerado atividade econômica, não será imune se houver cobrança de contraprestação, ou de preço, ou de tarifa. Podem ser tributados pelos Municípios, por exemplo, os serviços de fornecimento de água e de esgoto prestados pelos Estados.*

Pode-se argumentar, é certo, que a expressão ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica, e, assim, afastar a imunidade, evitando disputas em torno do que seja uma atividade econômica. Ocorre que, se a cobrança de preços ou tarifas qualifica a atividade como de natureza econômica, neste caso o alcance da ressalva será igualmente amplo, posto que, havendo tal cobrança, não se há de perquirir a respeito da natureza da atividade. Basta a cobrança para qualificá-la como de natureza econômica. Havendo cobrança de contraprestação, de preços ou de tarifas, não há imunidade, seja qual for a natureza da atividade desenvolvida pela entidade estatal.” (grifos nossos)<sup>24</sup>

O autor conclui o raciocínio da seguinte forma:

“Esperamos que essa interpretação ampliativa da ressalva, que em matéria de serviços praticamente anula a regra imunizante, deixando imunes apenas os serviços gratuitos, não prevaleça. *Não podemos, todavia, deixar de reconhecer que ela é razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame.*” (grifos nossos).<sup>25</sup>

Muito embora o autor defenda a interpretação mais ampla da imunidade recíproca e restrita da norma do § 3º do artigo 150 da CF, insistimos em argumentar que a imunidade deve ceder a tributação nesses casos pelos fundamentos já lançados outrora e por considerar que a interpretação da norma imuni-

---

<sup>24</sup> MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Pg. 302. 31ª edição. Ed. Malheiros Editores.

<sup>25</sup> Ob. Cit.

zante deve ser sempre restritiva, eis que encerra um privilégio. Em última análise: A regra deve ser a tributação; a exceção, a imunidade.

É comum colocar-se divergências sobre o critério para interpretação das imunidades, se ampliativo ou restritivo. Em verdade não é dado ao aplicador, nem restringir nem estender a norma imunizante.<sup>26</sup>

Mas existem novas vozes no STF que já defenderam a interpretação restritiva das normas de imunidade:

“...1. também para as normas constitucionais aplica-se a regra de hermenêutica segundo a qual deve ser interpretadas restritivamente as normas que estabelecem exceções e as normas que criam imunidades são normas de exceção à regra geral de tributação. 3.... a interpretação extensiva do dispositivo constitucional, cujo resultado é o de submeter à imunidade também tudo o mais que, indiretamente, esteja englobado no processo produtivo daqueles bens representa, na prática, outorgar imunidade não aos bens editados pela empresa, mas a própria empresa editora”<sup>27</sup>

Cumprе lembrar que a imunidade recíproca funda-se principalmente na ausência da capacidade contributiva:

“...conceptos básicos de hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera as Estado o a lãs entidades públicas o a lãs dependências de ellas. Lãs situaciones o lãs actividades econômicas de lãs mismas nunca representan capacidade contributiva, porque todo la riqueza Del Estado ya sirve directamente a lãs finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidade de contribución a lãs finalidades para lãs cuales toda sua actividade y su existencia misma están destinadas”<sup>28</sup>

Conquanto brilhante explanação, ousamos divergir, em parte, do mestre italiano Dino Jarach, parece-nos que a remuneração do patrimônio ou do serviço público faz surgir a capa-

---

<sup>26</sup> O STF, no sentir do autor, de modo equivocado, vem admitindo a interpretação ampliativa da norma de imunidade. Ver RE 102.141-RJ.

<sup>27</sup> TRF4, 2ª T. REO 96.04.55528-6/PR, Juiz Teori Albino Zavascki, Jun 97.

<sup>28</sup> JARACH. Dino. El Hecho Imponible. Teoria General Del Derecho Tributário Sustantivo. Pg. 199. 2ª Ed. Buenos Aires. Ed. Abeledo-Perrot.

cidade contributiva que torna o ente titular do serviço, apto a ser tributado pelos demais entes federados, quando as situações de fato se ajustem à norma de competência tributária estabelecida nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal.

Se o legislador constituinte pretendesse delinear um campo, tão vasto para a imunidade recíproca, não teria inserido as várias limitações ao seu gozo constantes do § 3º no artigo 150 da CF de forma tão detalhada, inclusive vinculando claramente a sua perda a qualquer exigência de contraprestação, pagamento de preço ou tarifa.

O legislador constituinte autorizou a exação justamente por identificar a existência de parâmetros econômicos, que já não se coadunam com o sentido da regra imunizante, em razão de um fato jurídico que tem como objeto uma contraprestação pecuniária. Tal fato encerra signo presuntivo de riqueza no sentido de aumento do patrimônio não proveniente da fonte de receita própria dos impostos e que lhes possibilita a prestação dos serviços públicos autorizada pela Constituição para este fim. Este fato é apto a ser captado pelas normas de competência tributária, em face do rompimento dos requisitos implícitos na regra imunizante.

Já o Professor Paulo de Barros Carvalho, assim ensina a respeito da capacidade contributiva:

“Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade econômica do contribuinte, prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos do direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva *retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza*. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também a capacidade contributiva, ora empregada em relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, *de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento*. Quando empregada no

segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º caput, do texto supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exequível na exata medida em que concretiza, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, *selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica*, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência” (Grifos nossos)<sup>29</sup>

Assim, podemos conceber diversas situações onde tanto o (1) serviço, quanto a (2) renda ou ainda o (3) patrimônio público podem estar sendo remunerados por tarifa, contraprestação ou preço.

Os casos mais evidentes, são os de serviços públicos remunerados por tarifa, preço ou contraprestação. Envolve todas as circunstâncias em que o serviço é objeto de contraprestação (sentido lato). Os serviços postais, os serviços de abastecimento de água, os serviços cartoriais, os serviços de infra-estrutura aeroportuária cobrados das empresas de aviação ou dos usuários dos serviços de embarque e desembarque, os serviços judiciais quando remunerados por custas judiciais, os serviços alfandegários de armazenamento e desembaraço aduaneiro, os serviços de transportes fluviais e marítimos intermunicipais. Nestas situações havendo remuneração do prestador do serviço, seja ele o próprio poder público ou o particular, haverá espaço para a tributação pelos municípios com o ISS, cujo fato gerador é a prestação de serviço e a base de cálculo é o valor do serviço. Entendido valor do serviço como o valor da contraprestação exigida pelo Poder Público.

É possível ainda deparar com situações nas quais o patrimônio dos entes públicos é remunerado por algum tipo de contraprestação ou preço público. Envolveriam todas as situa-

---

<sup>29</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. São Paulo: Noeses, 2009, Pg. 182

ções onde o patrimônio fosse objeto de remuneração. As concessões, autorizações ou permissões onerosas de espaços públicos, propriedade pública, ou bens públicos, as locações do patrimônio público aos particulares, entrepostos aduaneiros, lojas em terminais aeroportuários ou rodoviários, espaços em zonas de marinha, reservados ao atracamento e abastecimento de embarcações, galpões anexos aos terminais aeroportuários, dentre outras. Nestas situações, havendo remuneração do proprietário (ente público), vinculada ao seu patrimônio, mediante o pagamento de preço ou algum tipo de contraprestação, tanto o patrimônio sofreria a incidência das normas de competência tributária, quanto a própria renda obtida na cessão desse patrimônio. No primeiro caso teríamos a possibilidade da incidência das normas de IPTU e no segundo das normas de Imposto de Renda.

#### 4. CONCLUSÃO

Repise-se que há de se indagar por que a Constituição estabeleceu uma segunda hipótese de ressalva no § 3º do artigo 150, criando regra inútil, se a primeira hipótese (exploração de atividade econômica) é suficientemente ampla para abarcar a segunda circunstância (contraprestação, ou preço ou tarifa paga pelo usuário)? É princípio da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis.

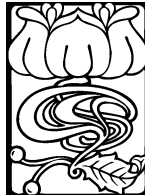
A tributação, nestas circunstâncias, pode beneficiar todos os entes federados.

Dar à imunidade recíproca um devido tratamento, que a sujeite as restrições impostas pelo § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, compreender que a imunidade é um privilégio, e como tal deve ter interpretação restrita e não ampla, permitirá que os entes federados, notadamente os municípios, possam ter um incremento substancial das suas rendas, sem contudo violar-se o pacto federativo, nem tampouco a isonomia entre eles.

É certo que a grande maioria dos municípios, inclusive as capitais, têm atribuições enormes e receitas diminutas, o que gera precários serviços ao cidadão, quando não, ocasionando grande déficits orçamentários e os tornando completamente reféns dos repasses federais.

Ao atribuir à imunidade recíproca a limitação aqui apresentada, ter-se-á um vigoroso aumento das receitas municipais, notadamente com a tributação dos serviços públicos não gratuitos, pelo ISS, onde se tem a circulação de riqueza e onde se identifica a capacidade contributiva apta a transferir parcela desta riqueza aos cofres públicos municipais.

Por fim, se os entes federados continuarem a entender que devem permanecer imunes à tributação municipal que prestem seu serviços de forma gratuita, escapando assim, da imposição tributária.



## 5. REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ªed. 1999. Malheiros.
- BALEEIRO, Aliomar. Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Forense.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 2ª Ed. Forense.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 31ª Ed. Melhoramentos.

- CARRAZZA, Roque Antônio. A imunidade Tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos. Ed. Malheiros.
- CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Saraiva. 2003.
- CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. 3ªed. São Paulo. Noeses. 2009.
- CARVALHO. Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. Trabalho inédito.
- COELHO. Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ªed. 2002.Forense.
- COSTA. Ramon Valdes. Curso de Derecho Tributário. Montevideo. Ed. Imprensa Uruguaya Colombino. 1 ed. Tomo I. 1970.
- COSTA. Regina Helena. Imunidades Tributárias. Pg. 56. Ed. Malheiros Editores.
- FERREIRA. Pinto. Comentários à Constituição Brasileira. São Paulo. Saraiva. 1992.V 5.
- GORDILLO. Agustín. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo 2. La defensa Del usuário y Del administrado. Pg. VI-1. Ed. Del Rey.
- GRECO. Marco Aurélio e SOUZA. Hamilton dias de. Natureza Jurídica das custas judiciais.1982.
- JARACH. Dino. El Hecho Imponible. Teoria General Del Derecho Tributário Sustantivo. Pg. 199. 2ª Ed. Buenos Aires. Ed. Abeledo-Perrot.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Teoria Geral das Concessões de Serviço Público. 1ªed. 2003. Dialética.
- MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Pg. 302. 31ª edição. Ed. Malheiros Editores.
- MACHADO. Kal. Concessões de Rodovias. Mito e realidade. São Paulo. Premio 2002.
- MEIRELLES. Hely Lopes. Pedágio: Condições para sua cobrança. Revista dos Tribunais. 1971. V 430.

- MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Pedágio. Decisões e Pareceres Jurídicos sobre pedágio. São Paulo.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática das Taxas. Ed. Quartier Latin. 2ª edição. 2007.
- MORAES. Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus novos aspectos. Imunidades Tributárias, pesquisas tributárias, Nova série.
- PEREIRA FILHO. Luiz Alberto. As Taxas e os Preços no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In Curso de especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marco Diniz de Santi. 1ª Ed. 2007.
- VILLEGAS. Hector Belisário. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributário. 8ª ed. Buenos Aires. Astrea.