

A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS ESTATAIS DE SANEAMENTO

Gusttavo Reis Aragão Rodrigues¹

Sumário: 1 Introdução. 2 Natureza. Conceito e Distinções. 3 A Imunidade Recíproca e as Empresas Estatais. 4 A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 5 Conclusão. Referências.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O exercício do poder estatal de instituir tributos, com fulcro na norma constitucional sofre limitações, as mais diversas. Uma modalidade de limitação ao poder estatal de tributar, que se configura em verdadeira exclusão da competência de tributar é a imunidade tributária, cujos limites e alcance são originados, também, no texto constitucional. O objeto deste trabalho é a chamada imunidade recíproca e a sua aplicação às empresas estatais de saneamento, que, via de regra se constituem sob a forma de sociedades de economia mista, prestadoras de serviços públicos de saneamento. A aplicação da imunidade recíproca às empresas estatais de saneamento tem sido tratada na doutrina e em especial na jurisprudência do STF, que tem sofrido modificações nos últimos anos e está prestes a decidir a matéria em novo julgamento.

ABSTRACT: The state power to impose taxes, with the core constitutional rule suffers limitations, the most diverse. A limitation mode to state power to tax, which is configured in real exclusion of the authority to tax is the tax exemption, the limits and scope originate also in the constitutional text. The object of this work is called reciprocal immunity and their application to state sanitation companies, which usually are constituted in the form of joint stock companies providing public sanitation services. The application of reciprocal immunity to state sanitation companies has been treated in the doctrine and especially in the Supreme Court case law that has been modified in recent years and is about to decide the matter in a retrial.

PALAVRAS CHAVE: Tributos. Imunidade recíproca. Empresas estatais de saneamento.

KEY WORDS: Taxes. Reciprocal immunity. State sanitation companies.

¹ Advogado Especialista da Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA MG. Graduado pela Universidade Federal de Viçosa em 1997. E-mail: gusttavo.rodrigues@copasa.com.br.

1 INTRODUÇÃO

O exercício poder estatal de tributar sofre limitações proporcionadas pelos chamados princípios constitucionais tributários, e ainda, por outros direitos e garantias assegurados aos contribuintes em normas encontradas no ordenamento jurídico.

Além dessas limitações, o poder conferido ao Estado de instituir tributos está sujeito às chamadas *imunidades tributárias*.

As imunidades tributárias são conferidas àquelas pessoas jurídicas de direito público e privado, mencionadas nas alíneas do artigo 150, VI da Constituição da República de 1988, tais como os entes políticos, templos, partidos políticos, entidades sindicais, dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, dentre outros, não imbuídos de personalidade jurídica, como livros, jornais e periódicos, que também estão imunes, nos limites definidos pela Constituição.

Estendem-se também as imunidades às autarquias e fundações do Poder Público, que têm previsão expressa na Carta Política de outubro de 1988, mais precisamente em seu artigo 150, VI, § 2º e § 3º, cabendo aqui a análise acerca de sua extensão às chamadas empresas estatais, ou seja, sociedades de economia mista e empresas públicas, integrantes da Administração Pública Indireta, ante as discussões trazidas pelo novo cenário jurisprudencial.

Não se pode esquecer que o Supremo Tribunal Federal, palco das decisões sobre a abrangência do instituto, sofreu, nos últimos anos, modificações na sua composição, pela nomeação de sete Ministros, o que levou, por sua vez, à modificação da jurisprudência daquela Suprema Corte.

Assim, o presente artigo busca fazer um estudo sobre as imunidades, destacando-se a imunidade recíproca e sua aplicação às chamadas Companhias Estatais de Saneamento, que se constituem, na maior parte das vezes, sob a forma de sociedades de economia mista, que integram a Administração Indireta dos Estados que as criaram.

Dessa forma, o trabalho passará pela análise do instituto das imunidades, traçando-lhe o conceito, a natureza jurídica e as distinções que apresenta com outros institutos do Direito Tributário – como as isenções e hipóteses de incidência – para entrar no tema propriamente dito da imunidade recíproca e a sua aplicação às empresas estatais, fazendo-o à luz da doutrina e da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

2 CONCEITO, NATUREZA JURÍDICA E DISTINÇÕES

Para que se possa melhor abordar o tema da imunidade recíproca, torna-se necessário, primeiramente, falar, de forma geral, sobre o instituto da imunidade, traçando-lhe o conceito, distinguindo-o de outros institutos, como das isenções, por exemplo, além de trazer, mesmo que brevemente, a sua origem no tempo.

Assim, o instituto da imunidade tem sua origem no antigo Direito Romano, encontrando correspondência na expressão latina *immunitas*, que faz referência ao instituto pelo qual determinadas pessoas e situações eram liberadas do pagamento de determinados *munus* ou encargos, tais como tributos.

Embora o Direito Romano venha a influenciar os Sistemas Jurídicos de grande parte das nações que têm por origem a língua latina, trazendo os seus institutos para os países com esta matriz linguística, como é o caso do Brasil, cabe lembrar, que em momento anterior da história, no antigo Egito, a imunidade tributária dos templos e sacerdotes chegou a tamanhas proporções, que alcançou um terço de todo o seu território, conforme preleciona Regina Helena Costa (COSTA, 2015, p. 31-32).

Hodiernamente, Hugo de Brito Machado a define como “o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação” (MACHADO, 2005, p. 282)

Pela leitura do conceito acima, nota-se, claramente, uma semelhança com a visão do precursor do Direito Tributário, Aliomar Baleeiro (1977 apud COSTA, 2015, p.39), que associava a imunidade tributária a uma exclusão da competência de tributar, que se originava da Constituição.

Assim, para se chegar à definição de imunidade tributária, necessário o conhecimento prévio do que seja a *competência tributária*. Nesse sentido, a competência tributária pode ser considerada uma aptidão para instituir tributos, na qual já estão implícitas as situações em que tal aptidão não se materializa.

Neste ponto podemos dizer que onde há a competência tributária, a imunidade não está presente, de forma que a imunidade é alheia à competência. Nesse aspecto, convém trazer à colação o pensamento de Roque Antônio Carrazza, segundo o qual:

A competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal, que, inclusive, erigiu, direta ou indiretamente, as regras matrizes de todos os tributos. Muito bem, as regras de imunidade tributária também demarcam (no sentido negativo, embora) o campo reservado à tributação. Se preferirmos, apontam os limites materiais e formais da atividade legislativa tributária”. Noutras palavras, a competência

tributária é igualmente desenhada por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. (CARRAZZA, 2004, p.20)

Pelo que se pode extrair dos conceitos apresentados, a matriz da imunidade tributária é a Constituição e o instituto é, portanto, uma limitação da competência tributária.

A razão de ser para essa limitação ao poder de tributar tem seu fundamento primordial no postulado de que deve existir uma isonomia entre os entes constitucionais, mesmo na nossa estrutura de federação, em que tais entes, no sistema de organização político-administrativa em que se situam, são dotados de autonomia, mas não de independência.

Trata-se de verdadeiro mecanismo assecuratório da harmonia do pacto federativo, preservando as instituições básicas do Estado e dos entes que se empenham na gestão e manutenção da administração pública e prestação de serviços.

Vale dizer que a Constituição da República Federativa do Brasil institui um federalismo atípico, colocando em grau de paridade até o ente municipal, ao contrário do federalismo clássico, que assegura autonomia apenas entre a União e Estados-membros.

Via de consequência, não há sentido em se estabelecer uma competência impositiva de um ente federativo sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos demais, já que este é o fundamento do instituto da imunidade.

Partindo-se dos conceitos apresentados pelos doutrinadores mencionados, pode-se observar que a grande maioria deles, seguindo a linha definida pelo mestre Aliomar Baleeiro (1997), entende a imunidade tributária como “limitação constitucional ao poder de tributar”.

Comunga também do entendimento de que a imunidade tributária configura-se em limitação constitucional ao poder de tributar, o jurista Sacha Calmon Navarro Coelho, que assim discorre sobre o tema, ao distinguir as imunidades dos princípios constitucionais:

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria.

De notar, pois, que a expressão limitações ao poder de tributar alberga princípios e imunidades. (COELHO, 2008, p.171)

Contudo, uma crítica deve ser feita a esse entendimento, com base no magistério de Regina Helena Costa, a nosso ver, acertada.

A doutrinadora traz em sua obra, expressão do próprio Mestre Aliomar Baleeiro (1977 apud COSTA, 2015, p.40), segundo o qual “toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira”.

Como se pode ver, o tributarista já apresentava a generalidade do raciocínio acima, apontando que embora toda imunidade seja uma limitação constitucional ao poder de tributar, nem toda limitação ao poder de tributar configurar-se-ia numa imunidade.

Tal é o caso dos princípios constitucionais tributários, como o da *legalidade*, da *anterioridade e irretroatividade da lei tributária*, de *vedação ao confisco*, que se constituem em limitações constitucionais ao poder de tributar, mas não se configuram em imunidade tributária.

Eis aí um exemplo de que o argumento de que a imunidade tributária se constitui em limitação constitucional ao poder de tributar, não se aplica apenas à hipótese de imunidade, mas tem maior abrangência.

Vale dizer, embora a expressão seja verdadeira, é por demais ampla e genérica, uma vez que existem outras limitações ao poder de tributar que não se configuram em imunidade tributária.

Como o objetivo da ciência do Direito é definir da forma mais precisa possível os seus institutos, entendemos que a perspectiva utilizada não é a mais adequada, sendo de nossa preferência a abordagem que a Professora Regina Helena Costa faz do tema.

Aprofundando ainda mais a discussão, como é comum em todas as ciências, Regina Helena Costa reconhece no instituto da imunidade uma “dúplice natureza” e partindo desse pressuposto o conceitua.

Tal “dúplice natureza”, segundo a autora apresenta-se por meio de um aspecto formal, segundo o qual a imunidade surge como impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional, e, ainda, de um aspecto material ou substantivo, já que a imunidade consiste no “direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa”.

A partir desse aspecto dúplice da imunidade tributária, a renomada autora a conceitua

como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação (COSTA, 2015, p. 58)

Este parece ser, em nossa opinião, o melhor conceito de imunidade tributária, por ultrapassar a sua condição de limitação constitucional ao poder de tributar e por adentrar em sua natureza jurídica, extraindo-lhe os aspectos formal e substancial.

A imunidade, por sua vez, não se confunde com outros institutos, como a *não incidência* e a *isenção*.

Caracteriza-se a não incidência quando a regra jurídica de tributação não é aplicável, diante da não configuração da hipótese de incidência. Segundo Hugo de Brito Machado (2005, p. 232) a regra jurídica da tributação não incide porque “não se configura o seu suporte fático.”

Contudo, as maiores dificuldades acontecem nas distinções entre os institutos da imunidade e isenção tributária. Há, ainda, quem, assim como o jurista Paulo de Barros Carvalho, entenda que

as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); pura e simples (não incidência em sentido estrito) (CARVALHO, 2007, p.181)

Entretanto, optando-se neste trabalho, por seguir entendimento diverso, no sentido de se tratar de institutos distintos e já definido o conceito de não incidência, imprescindível a distinção entre imunidade e isenção.

Regina Helena Costa (2015, p. 120-121) adota tal posicionamento, distinguindo os institutos.

O primeiro critério de distinção refere-se à natureza da norma que os estabelece, ou seja, as imunidades decorrem de normas constitucionais, enquanto as isenções decorrem de normas infraconstitucionais.

Outro critério de distinção se materializa na forma de extinção dessas normas. Segundo tal critério, normas imunizantes só podem ser retiradas do mundo jurídico pelo constituinte originário, ao passo que normas de isenção podem ser abolidas por lei, observadas as regras pertinentes.

Há também distinção quanto ao tipo de eficácia das normas, já que as normas que estabelecem imunidades têm eficácia plena ou contida, enquanto as normas isençionais têm eficácia limitada por alguma lei, devendo ser interpretadas de forma restritiva e literal, conforme previsto no artigo 111, II do CTN.

Por fim, um quarto critério adotado pela autora que diferencia os dois institutos é que as normas imunizantes têm relação com a definição da competência legislativa tributária e as normas de isenção têm relação com o exercício da competência administrativa tributária.

Assim, outro não é o entendimento, senão o de que a imunidade tributária tem características específicas que a diferencia dos demais institutos do Direito Tributário.

Tais especificidades estarão mais presentes ainda, na imunidade recíproca e na sua aplicabilidade no caso em estudo.

3 A IMUNIDADE RECÍPROCA E AS EMPRESAS ESTATAIS

Uma vez conceituado o instituto da Imunidade Tributária, definida sua natureza e traçadas suas diferenciações com outros institutos, para torná-lo mais claro como objeto de estudo, faz-se necessário adentrar na especificidade que interessa ao presente trabalho – a Imunidade Recíproca – e a sua aplicação às empresas estatais prestadoras de serviços de saneamento.

A imunidade recíproca estabelece a proibição de um ente público, detentor de competência tributária para instituir impostos, exercer essa prerrogativa sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outras entidades políticas, bem como de suas autarquias e, também, das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

A imunidade recíproca encontra previsão expressa na Constituição da República de 1988, conforme se pode observar pelo seu artigo 150, inciso VI, alínea “a” que preceitua:

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 (BRASIL, 1988)

Como é de se notar, o próprio texto constitucional que estabelece a imunidade o faz por meio de parâmetros bastante objetivos. Dessa forma, tem-se que os entes federados não podem instituir impostos que atinjam o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, nem em relação às suas respectivas autarquias e fundações.

Nesse aspecto, a relevância do instituto se sobressai, tendo em vista que, se não houvesse a limitação imposta pela imunidade recíproca, estariam os entes dotados da competência tributária, imbuídos de um poder capaz de vulnerar a prestação de serviços públicos por parte dos demais, originando uma insustentável competição por recursos, o que comprometeria a própria sistemática de arrecadação estatal.

Assim, partindo-se de tal hipótese, pode-se concluir que a regra a ser cumprida é o mandamento constitucional segundo o qual se veda aos entes federados a instituição de

impostos que atinjam o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR), a renda (IR) ou os serviços (ISS) uns dos outros.

Como se vê, o chamado *princípio da imunidade recíproca* decorre do *princípio federativo*, pois a cobrança de impostos de um ente sobre o outro levaria, fatalmente, àquele que se situasse no polo passivo da obrigação tributária à total impossibilidade de dar cumprimento a seus objetivos institucionais.

A vedação a tal situação, intolerável para a Carta Política de 1988, está insculpida nas suas cláusulas pétreas (artigo 60, § 4º, I), nas quais se vê o mandamento de que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Daí se conclui que, se nem mesmo por emenda constitucional é possível abolir a forma federativa de Estado, muito menos tal intento poderá ser alcançado pela lei tributária, vindo a impor exação à pessoa política.

O *princípio da imunidade tributária* decorre também do princípio da isonomia das pessoas políticas, que impede que as mesmas se tributem umas às outras. Nesse sentido Roque Antônio Carrazza, em sua obra cita o jurista Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que se manifestou sobre o tema com maestria ao afirmar que:

A Carta Magna estabeleceu o postulado da igualdade entre as pessoas constitucionais, pelo quê a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios desfrutam de semelhante estatura jurídica em nossa ordem normativa. Ainda que no plano territorial, econômico, social etc. existam acentuadas diferenças nas diversas ordens jurídicas, quer a central, quer as periféricas, a grande verdade é que sob o ponto de vista jurídico elas se afiguram absolutamente iguais, inexistindo, pois, qualquer vínculo de hierarquia ou subordinação (2003 *apud* CARRAZZA, 2004, p.28)

Como se vê, entre os entes políticos impera a mais absoluta igualdade, de forma que não pode haver sobreposição de uns aos outros.

E, ainda, pode-se observar que a Constituição da República, no intuito de resguardar a boa prestação do serviço público, por meio das instrumentalidades administrativas dos entes federados – que se constitui na sua Administração Indireta – estendeu a garantia de imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas.

Logo, não se pode olvidar que o texto constitucional foi expresso ao restringir tal limitação à instituição de impostos que atinjam o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades de cada uma daquelas entidades públicas. É o que se depreende pela leitura do § 2º, do seu artigo 150 que estabelece:

Art. 150. § 2º A vedação do inciso IV, *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 dela decorrentes (BRASIL, 1988)

Outra questão que merece destaque é que o dispositivo mencionado bem demonstra que a Carta Magna promove uma distinção entre as autarquias e fundações, como entidades públicas de direito público, colocando-as em contraposição com as empresas públicas e sociedades de economia mista, enquanto entidades públicas de direito privado. Em um primeiro momento, por força do texto constitucional, só as primeiras estariam abarcadas pela imunidade recíproca.

Em que pesem os princípios constitucionais a justificar a regra imunizante, o próprio texto constitucional, no § 3º, do artigo 150, também traz as exceções a tal regra, hipóteses nas quais não ocorrem as limitações ao poder de tributar estatal, quais sejam: quando tais empresas explorarem atividades econômicas tipicamente privadas; quando, embora as atividades exploradas não forem tipicamente privadas, mas exigirem contraprestação por parte do usuário, na forma de preços públicos ou tarifas – como ocorre com as permissionárias e concessionárias de serviços públicos; e, também, quando for firmado um compromisso irretratável de compra e venda, entre uma pessoa e um ente imune, de forma que aquela deverá recolher os impostos incidentes sobre este bem.

O fundamento, contudo, para a exclusão das empresas públicas e sociedades de economia mista do rol de entidades administrativas beneficiárias da imunidade recíproca está insculpido no § 2º, do artigo 173 da Carta da República, o qual dispõe que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado” (BRASIL, 1988).

Acontece, porém, que o próprio texto constitucional, que exclui as empresas públicas e sociedades de economia mista do benefício da imunidade tributária, atribui a tais entidades a possibilidade de prestação de serviço público, o que pode levar ao entendimento de que, tendo a empresa estatal a prestação de serviço público, definida como seu objeto estatutário, estará, via de consequência, sujeita ao regime de Direito Público, fazendo jus à imunidade tributária.

Essa natureza publicística que perpassa a atividade desenvolvida pela empresa pública e pela sociedade de economia mista, que tem o condão de atribuir-lhes o regime de Direito Público, em contraponto ao regime privado, foi muito bem observada pelo jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, que assim se manifestou sobre o tema em artigo intitulado “Sociedades Mistas, Empresas Públicas e o Regime de Direito Público”:

As criaturas em apreço, são, pois, figuras pelas quais se realiza a administração pública, vale dizer, administração de interesses que pertencem a toda a Sociedade e que, de conseguinte, têm de ser conhecidos e

controlados por todos os membros do corpo social, através dos mecanismos que a Sociedade, constitucional e ou legalmente, instituiu como pertinentes à fiscalização e correção dos negócios públicos. Ainda que sociedades mistas se submetam a controles internos ou efetuados meramente a nível de acionistas ou cotistas – evento que se processa na intimidade de tais sujeitos e que serve também e sobretudo à defesa de interesses privados de acionistas minoritários – não podem se lavar dos controles externos, que são aliás, de distintos tipos. Valham, como referência, os efetuados pela própria Administração Central, os que podem resultar de ação popular e os que se efetuam pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas pertinente (arts. 5º, LXXIII; 49, X; 70 e 71 da Constituição Federal).

Aliás, a existência de tais controles serve para demonstrar que as empresas públicas e sociedades de economia mista, conquanto modeladas sobre figurino tomado de empréstimo, em geral, ao direito mercantil, são visceralmente distintas da generalidade das pessoas de direito privado. Em relação a estas últimas não haveria cogitar de aludidas formas de controle.

Com efeito, os sujeitos que nascem do sopro estatal, seja quando instaurados com personalidade de direito público, seja quando criados com personalidade de direito privado, têm como traço essencial, como marca que os distingue de quaisquer outros, como signo que lhes preside a existência e comanda a inteligência de suas naturezas, o fato de serem criaturas instrumentais do Estado; são seres que gravitam na órbita pública. Estão, tanto como o próprio Estado, atrelados à realização de interesses do todo social e os recursos que os embasam são, no todo em sua parte majoritária, originários de fonte pública. Tais criaturas existem para que o Estado, por seu intermédio, conduza de modo satisfatório assuntos que dizem respeito a toda a coletividade (MELLO, 2002)

Eis aí a gênese do fundamento de que a natureza pública da atividade, mesmo quando desenvolvida por empresas públicas e sociedades de economia mista, deve ser abarcada pela imunidade tributária. Contudo, a matéria não se situa apenas no âmbito doutrinário.

Observe-se, ainda, que a Constituição da República atribui às entidades públicas de direito privado a expectativa de poderem atuar sob dois aspectos distintos, ou seja, para promover atividade econômica de produção ou comercialização de bens (artigo 173) ou, para a prestação de serviços públicos (artigo 175).

O fundamento para tal raciocínio, que visa a extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, situa-se no argumento de que sendo pública a natureza do serviço prestado, a pessoa política estará imune à tributação pela via de impostos.

Isso ocorre porque essas pessoas, embora detenham personalidade de Direito Privado, compõem a Administração Pública Indireta ou Descentralizada. Além disso, têm sua criação sempre autorizada por lei (artigo 37, XIX, da CR), para desempenhar serviço público assumido pelo Estado (artigo 175 da CR).

No mesmo sentido, o jurista Eros Roberto Grau (2008) entende que o desenvolvimento da atividade econômica em sentido estrito pelo Estado, o que ocorre em

situação de excepcionalidade, rege-se pelo regime próprio das empresas privadas, ao passo que a prestação de serviços, ainda que realizada por meio da administração indireta, se submete ao regime jurídico de direito público.

Assim, recebendo a entidade o encargo da prestação de serviço público, o regime de sua atividade será, necessariamente, o de Direito Público, o que acarretará, via de consequência, a prerrogativa da imunidade tributária.

Com efeito, mesmo que a empresa estatal prestadora de serviço público detenha personalidade de Direito Privado, sua atividade se submeterá ao regime de Direito Público.

Ou seja, a delegação desse serviço pelo Poder Público, titular da competência para prestá-lo, não pode alterar o regime jurídico de Direito Público inerente àquela prestação. A empresa estatal estaria, segundo tal entendimento, sujeita à imunidade recíproca.

Dessa forma, as justificativas acima utilizadas para estender a imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, que antes encontravam óbice na previsão do texto constitucional, pelo qual a imunidade aplicar-se-ia apenas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e, também às suas autarquias e fundações, passaram a ganhar novos contornos, pela interpretação que o Supremo Tribunal Federal passou a dar à matéria em sua jurisprudência.

Uma das razões, talvez seja o fato de o Supremo Tribunal Federal, em pouco menos de uma década, ter visto sua composição ser alterada, com a nomeação de sete novos Ministros, a saber: Ministros. Ellen Grace, Gilmar Mendes, Cesar Peluso, Carlos Ayres Brito, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Ricardo Lewandowski.

Não há como se negar que a modificação nos quadros da Corte Suprema acabaria por dar novos matizes à sua jurisprudência, quando se trata do tema imunidade tributária.

Dessa forma a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem passando por alterações, no que diz respeito à interpretação do texto constitucional, de forma a sinalizar que as empresas públicas e sociedades de economia mista, que têm por objeto a prestação de serviços públicos podem ser abarcadas pela imunidade recíproca, afastando assim a interpretação anterior de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Contudo, para que determinada sociedade de economia mista ou empresa pública venha a obter o benefício da imunidade tributária, deverá atender a certos requisitos, extraídos do texto constitucional e insculpidos nos precedentes jurisprudenciais do STF, conforme se demonstrará a seguir.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A AMPLITUDE E O ALCANCE DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Os deslindes traçados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal levam ao entendimento de que as distinções entre as empresas prestadoras de serviço público e aquelas que exercem atividade econômica, por si só, não são suficientes para uma decisão acerca da aplicabilidade do instituto da imunidade recíproca.

Uma outra questão relevante é o aspecto de ser o serviço público prestado por empresas estatais em regime concorrencial ou em caráter exclusivo. No aspecto prático, caso uma empresa estatal explore atividade, sem que haja qualquer outra empresa privada atuando em regime concorrência, é possível que a lei lhe assegure prerrogativas de Direito Público, consistentes na aplicação da imunidade recíproca.

Por outro lado, se a empresa estatal explora atividade em regime de concorrência com empresas privadas, em que elas disputam mercado ou clientela, a aplicação do disposto no artigo 173 do texto constitucional impede a concessão de prerrogativas públicas, ressalvadas as que tenham sido expressas no próprio texto da Constituição.

Neste caso a distinção em face do regime da prestação de serviços – concorrencial ou em monopólio – é relevante porque nem todo serviço público é prestado com exclusividade pelo Estado. Na verdade, pode-se caracterizar como serviço público qualquer atividade inserida na competência material dos entes políticos. Assim, quaisquer tarefas que o Estado tem o dever de prestar por expressa determinação constitucional podem ser conceituadas como serviço público.

Contudo, a previsão constitucional de uma atividade como competência estatal não significa que esta somente poderá ser prestada por uma entidade governamental. Nesse contexto, há serviços públicos que podem ser explorados pela iniciativa privada, por sua conta e risco, sem perder a sua característica de serviço público, como, por exemplo, nos casos dos serviços de educação e saúde. Esses serviços convivem de forma harmônica com a concorrência dos particulares.

Em outro viés, entretanto, também é possível que o Estado explore determinada atividade econômica em caráter de monopólio, instituído pela Constituição ou pela lei, ou seja, sem estar sujeito à concorrência da iniciativa privada. Daí decorre o argumento de que, se apenas o ente político pode explorar tal atividade, inexistem justificativas para onerá-lo com a cobrança de impostos.

Com lastro nessa distinção entre os regimes de prestação, surgiu um movimento que sustenta a tese da extensão da imunidade recíproca concedida às autarquias e fundações públicas às empresas estatais que atuam sob o regime de monopólio. A extensão se daria com o afastamento, no caso concreto, do disposto no artigo 173, § 1º, inciso II da Carta Magna, que estabelece que as empresas estatais sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários.

O Supremo Tribunal Federal abarcou, de forma inicial, esse entendimento, conforme se observa pelos acórdãos proferidos, nos julgamentos do RE 407.099 e do RE 363.412-AgR, nos quais reconheceu a imunidade recíproca, respectivamente, à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT e à INFRAERO, observe-se:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: CF., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A 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: CF, art. 150, VI, a. II. – RE conhecido em parte e, nessa parte, provido (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 407.099/RS Relator Min. Carlos Velloso. 2ª Turma. Julgamento em 22/06/2004. Publicado em 06/08/2004).

INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQÜENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA -

PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOCTRINA. PRECEDENTES DO STF. INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 363.412 AgR Relator Min. Celso de Mello. 2ª Turma. Julgamento 07/08/2007. Publicado no DJ em 19/0/2008).

Embora tal entendimento parecesse já estar pacificado no âmbito daquela Corte Constitucional, reconhecendo a aplicação das imunidades às empresas públicas que atuassem sob regime de monopólio, acabou por ganhar novos matizes, na forma de uma corrente jurisprudencial que passou a exigir pressuposto distinto para extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, qual seja, a ausência de desígnio lucrativo na atividade desenvolvida pela entidade pública.

Segundo o então, novo entendimento, o critério essencial para a tributação é o objetivo de auferir ganho patrimonial, desconsiderando o monopólio da atividade promovida pela empresa pública.

Foi esse o critério utilizado pelo Supremo Tribunal Federal, para negar a extensão da imunidade recíproca à Petrobrás, levando em consideração o fato daquela empresa pública visar a distribuição de lucros, apresentando, assim, capacidade contributiva, o que afasta a imunidade, note-se:

EMENTA: 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 (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 285.716 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 02/03/2010. Publicado no DJ em 26/03/2010).

Embora o acórdão acima tenha passado a traduzir a posição dominante na jurisprudência da mais alta Corte do País, conferindo especial relevância ao desígnio lucrativo da atividade, da sua leitura pode-se extrair, ainda, outros paradigmas sob os quais as imunidades se preordenam, sendo eles (1) a garantia do pacto federativo e (2) a desoneração não deve ter como efeito colateral a intervenção na livre concorrência.

Dessa forma, é certo que o STF, quando da análise das questões afetas à aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, passou a valorar os três critérios acima, ao invés da interpretação de que a atividade desempenhada pela empresa estatal se desenvolvesse, necessariamente, sob o regime de monopólio. Uma vez violado algum desses paradigmas, as imunidades não se aplicarão ao caso concreto, segundo o entendimento da Corte Suprema.

O primeiro deles fundamenta-se no princípio de que as imunidades devem salvaguardar a pacto federativo. Sua essência assenta-se na norma constitucional de que os entes políticos não devem tributar-se uns aos outros, sob pena de desenvolver-se uma verdadeira guerra fiscal entre os entes políticos, de forma que uns possam vulnerar os outros por meio da tributação, impedindo-os, assim, da consecução dos objetivos do Estado.

O segundo ponto é aquele segundo o qual as imunidades não podem incidir sobre atividade que detenha desígnio de lucro, já que a lucratividade é passível de tributação.

Por fim, a imunidade não pode ter como efeito a violação aos princípios da livre iniciativa e da concorrência privada. Melhor dizendo, a imunidade tributária, não pode beneficiar sob nenhum aspecto, agentes econômicos privados, que atuam livremente no mercado. Este ponto está relacionado também com a atividade do ente que pretende a desoneração, uma vez que a atividade eminentemente privada não pode ser abarcada pela imunidade.

Assim, quando o Estado se utiliza de entidades de direito privado, para intervir diretamente na economia, praticando atividades típicas do setor privado (artigo 173, § 2º, da CR/88), tal fato irá afastar a incidência das imunidades. No caso, não se afigura possível a aplicação de uma regra de direito público (imunidade tributária) ao Estado, quando pratica atividades inerentes ao setor público.

Estes são pontos paradigmáticos caracterizadores da atividade imune, que a Corte Suprema insculpiu em sua jurisprudência dominante, ao fazer a interpretação do texto constitucional, quando tratava de analisar a aplicabilidade da imunidade tributária às sociedades de economia mista e empresas públicas.

Deixou o Supremo de considerar, de forma preponderante a questão do monopólio no exercício da atividade das prestadoras de serviço público, para analisá-la sob o prisma dos três paradigmas apontados, dando maior importância à verificação do desígnio lucrativo impresso na atividade desenvolvida pela Estatal.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, em oportunidade recente, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 600867, que se iniciou em 05.06.2014, abriu mais uma vez a discussão acerca da aplicabilidade da imunidade recíproca a empresa estatal e, mais uma vez a matéria ficou sujeita à possibilidade de ser visualizada com outros olhos.

Daí a importância do caso ora em estudo, no qual a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP conseguiu levar a julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário cuja matéria é a aplicação de imunidade tributária àquela sociedade de economia mista, prestadora de serviço público.

O caso foi a Plenário e é importante, porque embora aborde a matéria pelo prisma da preservação do pacto federativo, pela lucratividade da atividade exercida e pela não intervenção na livre concorrência, o que já era comum na jurisprudência do STF, quando se trata de imunidade recíproca de sociedades de economia mista e empresas públicas, passou a merecer destaque, por causa do voto de divergência proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

Com o voto de divergência do Ministro Barroso, abriu-se a possibilidade de que fosse reconhecida a aplicação da imunidade recíproca à SABESP, caso mais cinco Ministros comungassem da mesma posição, o que iria, ainda, influenciar outros oitenta e nove casos que estão sobrestados no STF, além das novas ações que poderiam ser ajuizadas pelas Companhias de Saneamento.

Para melhor entender o assunto, passa-se ao estudo do caso propriamente dito, que envolve exatamente o objeto deste trabalho, ou seja, a extensão da imunidade recíproca a companhia estatal, constituída sob a forma de sociedade de economia mista, prestadora de serviço público de saneamento.

Nessa fase do trabalho optou-se por narrar brevemente a tramitação do Recurso Extraordinário no Supremo Tribunal Federal, bem como, por expor de forma sucinta o posicionamento dos Ministros, com maior ênfase no Voto do Ministro Relator, Joaquim Barbosa e no Voto de divergência, proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, considerando os contrastes existentes entre ambos.

Pois bem, o Município de Ubatuba moveu uma ação de execução fiscal contra a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP, objetivando o recebimento de crédito tributário oriundo da incidência de IPTU, referente aos exercícios de 2002 a 2004.

A SABESP, em contrapartida, opôs embargos à execução, que foram julgados procedentes pelo juízo de primeira instância, sob o fundamento de que a Companhia está sujeita à imunidade tributária, ante a regra do artigo 150, VI, a, da CR/88, segundo a qual é vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros, estendendo-se tal regra à Companhia.

O Município de Ubatuba recorreu ao Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, por sua vez, reformou a sentença proferida pelo Juízo de primeira instância, sob o fundamento de que a regra a ser aplicada ao caso é a do artigo 173, § 2º da CR/88, que dispõe que as empresas públicas e sociedades de economia mista não podem gozar de privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

O entendimento daquele Tribunal fundou-se no argumento de que sociedades de economia mista, constituídas sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado, mesmo que, atuando como delegatárias de serviços públicos, estão sujeitas à tributação e, portanto, ao pagamento do IPTU.

O caso chegou ao Supremo Tribunal Federal, por meio de Recurso Extraordinário (RE-600867), interposto pela SABESP, com repercussão geral reconhecida e já recebeu os

votos, até o momento, de sete ministros sendo que um deles, conforme mencionado, divergiu dos demais (Ministro Luís Roberto Barroso).

O Ministro-Relator Joaquim Barbosa negou provimento ao recurso da SABESP e foi acompanhado pelos Ministros Teori Zavascki e Luiz Fux. Posteriormente, quando o Plenário retomou o julgamento, também negaram provimento ao Recurso Extraordinário os Ministros Rosa Weber, Gilmar Mendes e Dias Toffoli.

Ainda faltam os votos dos Ministros Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, sendo que o Ministro Edson Fachin não vota, por haver sucedido o Ministro Joaquim Barbosa que se aposentou.

Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa asseverou que o Estado-membro de São Paulo optou por prestar serviços de abastecimento de água e de esgotamento sanitário, por intermédio de sua Administração Indireta, no caso a SABESP, pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade de economia mista.

Ressaltou a característica da Companhia, de possuir capital aberto, com suas ações negociadas em bolsa de valores. Ressaltou, ainda, que a SABESP obteve significativo lucro nos últimos anos e que fora classificada como “investimento viável de rentabilidade” por agência de classificação de risco.

Mencionou, também, que os investidores da SABESP seriam beneficiados com a distribuição de lucros, sob as formas legais admissíveis, como dividendos, juros sobre capital próprio, debêntures, partes negociáveis, dentre outros. Não obstante, ponderou não existir reprovação no desiderato e na realização de lucros. Pelo contrário: a Constituição, expressamente, teria reservado à iniciativa privada o exercício de atividades econômicas.

Afirmou que a intervenção direta do Estado na economia e no mercado seria expressamente subsidiária. Contudo, realçou que consistiria em desvio sistêmico assegurar garantias indissociáveis do Estado e do interesse público a empreendimentos dotados de capacidade contributiva e cuja função seria distribuir os resultados dessa atividade ao patrimônio dos empreendedores.

O Ministro-Relator gizou que a circunstância de o sócio majoritário ser um ente federado não impressionaria, pois não seria função primária do Estado participar nos lucros de qualquer pessoa jurídica, nem de auferir quaisquer outros tipos de receita. Explicou que as receitas primárias e secundárias não seriam uma finalidade em si. Salientou que, se o Estado-membro optara por prestar serviços essenciais por meio de uma pessoa jurídica capaz de distribuir lucros, haveria capacidade contributiva. Consequentemente, não existiria qualquer risco ao pacto federativo. Afiançou que a imunidade tributária recíproca se daria em

detrimento da competência tributária de outros entes federados. Destacou que não faria sentido desprover municípios e a própria União de recursos legítimos, a pretexto de assegurar à pessoa jurídica distribuidora de lucros, vantagem economia incipiente em termos de harmonia federativa. Avaliou que, se a carga tributária realmente fosse proibitiva, bastaria ao Estado escolher outra forma de regência de personalidade jurídica, que não envolvesse a possibilidade de acumulação e de distribuição de lucros. Assim, sempre que um ente federado criasse uma instrumentalidade estatal dotada de capacidade contributiva, capaz de acumular e de distribuir lucros, de contratar pelo regime geral das leis trabalhistas, não haveria ameaça a pacto federativo a justificar a incidência da imunidade recíproca (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 600.867 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 06/08/2015. Publicado no DJ em 18/08/2015)

Por estas linhas gerais, extrai-se que o Relator confere ao caso em questão a mesma interpretação que o STF, de forma geral, já vinha dando à matéria, buscando fundamento nos arts. 150, § 3º e artigo 173, § 2º da Constituição da República, apresentando, ainda, como elemento caracterizador do desígnio de lucro, o fato da Companhia possuir ações negociadas em bolsa de valores e pagar dividendos aos seus acionistas.

Das palavras expressas no voto do Relator extrai-se claramente o seu entendimento de que a atividade de saneamento constitui-se em *atividade econômica*, uma vez que prestada pelo Governo, por meio de sociedade de economia mista, com capital aberto e com ações negociadas em bolsa de valores, o que faz presumir riqueza, assecuratória da atividade contributiva.

Outro ponto que merece destaque no voto do Ministro-relator é a sua posição no sentido de que a atividade de saneamento não se constitui em serviço tipicamente de Estado, devendo ser considerada como atividade econômica, regra que afasta a incidência da imunidade tributária sobre o caso concreto.

Por fim, também deixou claro que a tributação da SABESP não fere o pacto federativo, já que “não faria sentido desprover municípios e a própria União de recursos legítimos, a pretexto de assegurar a pessoa jurídica distribuidora de lucros vantagem econômica incipiente em termos de harmonia federativa” (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 600.867 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 06/08/2015. Publicado no DJ em 18/08/2015).

Assim, não restam dúvidas de que até então, no julgamento do Recurso Extraordinário em comento, decidiram os Ministros que seguiram a mesma linha do Relator, por negarem

aplicação da imunidade recíproca à Recorrente, sem conferir maior importância ao fato dos serviços serem prestados ou não sob regime de monopólio.

Seguiram, à exceção do Ministro Barroso, o histórico jurisprudencial majoritário daquela Corte, abordando como fundamento para os seus votos (1) a não ofensa ao pacto federativo, (2) a natureza de obtenção de lucro inerente à atividade, com o pagamento de dividendos aos seus acionistas e (3) a violação ao princípio de valorização da iniciativa privada, em caso de admissão da aplicabilidade da imunidade recíproca à atividade econômica desenvolvida pela SABESP.

Considerando o fato de que do Plenário do STF já votaram sete ministros sendo que, excluindo-se o voto de divergência do Ministro Barroso, e considerando que faltam somente os votos de quatro Ministros, a imunidade recíproca não será aplicada à SABESP. Contudo, merece análise o voto do Ministro Barroso, nos pontos em que se distingue dos demais votos, para aprofundamento do estudo acerca da aplicação da imunidade recíproca às Companhias estatais de saneamento.

Assim, faz-se necessário trazer à baila o voto Ministro Luís Roberto Barroso no RE 600867, *in verbis*:

O tema da extensão da imunidade recíproca às sociedades de economia mistas tem gerado inúmeras discussões no âmbito desta Corte com a identificação de diversos cenários específicos que podem exigir tratamento próprio.

A hipótese mais singela já foi objeto de acórdão específico do plenário envolvendo a prestação de serviço público em regime de exclusividade e sem intuito de lucro e nesse caso prevaleceu o entendimento de que a imunidade deve ser reconhecida. Esta tem sido igualmente a orientação da Segunda Turma nos casos em que haja intuito de lucro, desde que se trate ainda de serviço público em ambiente não concorrencial. Portanto acho que essas duas hipóteses são relativamente pacíficas. Esta que estamos tratando aqui é um pouco mais complexa.

Com a devida vênia de quem entenda o contrário, considero que a presença da sociedade de economia mista em bolsa de valores não tem qualquer efeito sobre essa conclusão. O ponto aqui ao meu ver é mais limitado. O art. 150, VI, a estabelece a imunidade recíproca sobre os, e destaco, serviços de cada um dos entes políticos, assim como os respectivos patrimônios e rendas. Nesses termos, a prestação do serviço público pela administração direta de determinado ente geraria, sem margem de dúvida, a incidência da imunidade. Penso ser esse o elemento central que deve induzir a interpretação teleológica das demais hipóteses.

O fato de o poder público haver optado, como autoriza a constituição, pela delegação de determinado serviço público não deve ter o efeito de onerar a sua prestação por ser em regime não concorrencial, que é o caso da SABESP.

Em qualquer caso o que a constituição pretendeu desonerar foi o próprio serviço, notadamente para fins de promoção da modicidade tarifária. A prestação por agentes privados, teoricamente justificados pela busca da eficiência, não deve ter o efeito adverso de fazer incidir uma obrigação

tributária sobre o serviço ou sobre bens que estejam a ele diretamente afetos. A negociação de participação acionária em bolsa não afasta esse interesse legítimo. Sendo pouco provável que a tributação produzisse impacto sobre as margens de lucro da equação econômico-financeira da concessão. Em vez disso, o impacto tributário tenderia a ser repassado em preço da tarifa, ou seja, exatamente o que se pretendia evitar desde o começo.

Por outro lado, coerente com a mesma premissa, registro que não vejo qualquer razão para estender a imunidade para o patrimônio que não esteja afetado ao serviço, ou mesmo a renda auferida pela sociedade de economia mista. Essa é uma renda própria da entidade personalizada sujeita normalmente aos efeitos da tributação. A distribuição de dividendos ao poder público, caso tributável, é que poderia ser objeto de eventual imunização.

Portanto Presidente por considerar que a imunidade recai sobre o serviço e que a maior preocupação do constituinte é com a questão da modicidade tarifária, eu estou dando provimento ao Recurso Extraordinário.

É como voto. (BRASIL. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 600.867 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 06/08/2015. Publicado no DJ em 18/08/2015)

Como se pode notar, o voto de divergência trouxe uma nova interpretação do texto constitucional, apesar de que, mesmo que venha a ser seguido pelos quatro Ministros que ainda não votaram no caso em apreço – Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski – não poderá mais modificar a posição da Corte diante do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa e dos demais ministros que o seguiram, negando a aplicação da imunidade recíproca à SABESP. Melhor dizendo, a SABESP, não terá assegurada a imunidade recíproca quanto ao débito de IPTU, que lhe é imputado pelo Município de Ubatuba.

Contudo é inegável a importância do voto do Ministro Roberto Barroso, para o estudo doutrinário da imunidade recíproca, pois o mesmo aborda um outro aspecto, diferente da atual interpretação jurisprudencial do STF, a justificar, segundo seu entendimento a aplicação da imunidade recíproca a empresas estatais de saneamento. A posição do Ministro Barroso bem demonstra que a matéria não se encontra totalmente pacificada na Corte Suprema e poderá nortear novas discussões em julgamentos futuros.

Dessa maneira, embora as imunidades, de forma geral, tenham sua aplicação definida de forma objetiva no texto da Carta Magna de 1988, não se pode negar, que, no aspecto prático, a doutrina se aplica ao caso concreto, por meio da interpretação que os julgadores fazem ou venham a fazer do texto constitucional. Daí a importância, para o nosso trabalho, de uma abordagem científica sobre o voto de divergência proferido no julgamento do RE - 600867. Pois bem, passemos à sua análise.

Em seu voto, o Ministro Barroso não vê a prestação do serviço público em regime de exclusividade como ponto essencial para a aplicação da imunidade recíproca, à companhia estatal que a reclama, ao contrário do que expressam os acórdãos do STF, que têm como ponto de partida, para a aplicação da imunidade recíproca aos Correios e à Infraero o desempenho de suas atividades, em caráter de exclusividade, ou seja, na ocorrência de monopólio. Na sua interpretação o fato da atividade ser praticada ou não em caráter de monopólio, perde relevância, como já vinha acontecendo, de forma geral, na jurisprudência do STF.

Não se pode olvidar, conforme fora dito anteriormente, que a jurisprudência do STF passou, em um primeiro momento, pela fase na qual se via a possibilidade de extensão da aplicabilidade da imunidade recíproca às sociedades de economia mista e empresas públicas, tão somente nos casos em que houvesse exclusividade (monopólio) na prestação dos serviços, para em uma segunda fase, vir a flexibilizar tal exigência, considerando que a atividade seja praticada com ausência de lucratividade, sob o argumento de que a produção de riqueza é tributável, conforme se extrai do voto vencedor do Ministro Joaquim Barbosa, no caso em estudo.

O voto do Ministro Barroso inova na análise da aplicação da imunidade recíproca, ao firmar entendimento de que o fato de a sociedade de economia mista ter ações negociadas em bolsa de valores e distribuir dividendos aos seus acionistas não se constitui no cerne da questão, e, sim, o fato de a imunidade recíproca se aplicar ao caso porque o serviço prestado pela Companhia recorrente é público, portanto, não sujeito à tributação.

Nesse aspecto, o Ministro atribuiu, em seu julgamento, especial relevância à natureza do serviço, aplicando a regra do artigo 150, VI da CR/88, já que o texto constitucional estabelece a imunidade sobre os serviços de cada um dos entes políticos, reconhecendo que, em tal hipótese, a Constituição visou desonerar o serviço público.

Assim, não importa o fato de o Poder Público Municipal haver autorizado, nos moldes constitucionais, a delegação do serviço público de sua competência a sociedade de economia mista estatal, que deve receber o beneplácito da imunidade recíproca.

Ademais, a não se conferir a imunidade recíproca nesse caso de delegação de serviço público, estar-se-á onerando a própria prestação do serviço, por meio da tributação, violando-se, mais uma vez, a regra do artigo 150, V, além do artigo 175, ambos da CR/88.

Parece-nos, nesse ponto, acertada a posição exarada no voto em questão, por harmonizar o instituto da imunidade recíproca com o texto constitucional, conferindo-lhe a melhor interpretação, tendo em vista que, no caso da imunidade recíproca das companhias de

saneamento, o que se pretende desonerar é justamente o próprio serviço, que é público, de natureza essencial. Essa é a essência da imunidade recíproca.

A nosso sentir, com base nesse entendimento, não haverá ofensa ao pacto federativo uma vez que, sendo público o serviço prestado, não se justificará a sua oneração, por meio da tributação.

A natureza pública do serviço de saneamento também afasta qualquer violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, já que se trata de serviço “de Estado” prestado por delegação, nos moldes do que reconhece a Carta Magna.

Quanto ao desígnio lucrativo, porventura existente na atividade, cumpre ressaltar que tal não foi excluído da possibilidade de incidência tributária no voto em questão. Nesse ponto, o Ministro ressaltou que não haveria razão para estender a imunidade ao patrimônio que não fosse afeto à prestação do serviço público, excluindo também da imunização, o lucro auferido pela sociedade de economia mista.

Dessa forma, a nosso ver, a matéria da imunidade recíproca recebeu, no voto de divergência do Ministro Roberto Barroso, no RE 600867, o melhor tratamento, ao valorizar a natureza do serviço prestado como ensejadora da regra imunizante.

Entretanto, parece que não será esse o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, considerando que, dos onze ministros que o compõem, a maioria já decidiu pela não aplicação da imunidade recíproca à SABESP.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal vem insculpindo, em sua jurisprudência, o entendimento de que a imunidade recíproca não se aplica às empresas públicas e sociedades de economia mista, que possuem ações negociadas em bolsa de valores e que distribuam dividendos aos seus acionistas, já que tal configura a presença de desígnio lucrativo, materializador da capacidade contributiva.

Contudo, a questão não está ainda pacificada na jurisprudência do STF e, como se viu, pode sofrer novas alterações no futuro.

5 CONCLUSÃO

Na intenção de assegurar a prestação eficiente do serviço público, por meio das entidades públicas que compõem a Administração Indireta, a Constituição da República estendeu a garantia de imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas.

Considerando a possibilidade da prestação de determinado serviço público poder ser efetuada por empresas públicas e sociedades de economia mista, parte da doutrina desenvolveu a tese de que a imunidade recíproca, constitucionalmente aplicável às autarquias e fundações públicas, é extensível, também, àquelas empresas estatais integrantes da Administração Indireta.

Diante de tal contexto, o Supremo Tribunal Federal adotou, em um primeiro momento, a interpretação segundo a qual a extensão da imunidade recíproca às empresas estatais decorreria da prestação de serviço em caráter de monopólio.

Contudo, posteriormente, reabriu-se a discussão no âmbito da Suprema Corte, que adotou novo entendimento, pelo qual se tornou irrelevante a aferição do monopólio na prestação de serviço público, em prol da inexistência do intuito lucrativo, sendo necessário, assim, para o reconhecimento da imunidade, que a empresa estatal não tenha capacidade contributiva, materializada na presença de desígnio lucrativo, demonstrado pelo fato de possuir ações em bolsa de valores e pagar dividendos aos seus acionistas.

A discussão sobre a matéria da imunidade recíproca veio à baila mais uma vez, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 600867/SP, por meio do qual a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP recorre ao Supremo Tribunal Federal de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que decidiu pela não aplicabilidade da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a” da CR/88 àquela Companhia.

Travou-se, no âmbito daquela Corte Suprema, intenso debate sobre a natureza dos serviços de saneamento.

Assim, ante a análise desenvolvida, qual seja, da aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas estatais de saneamento, a hipótese em estudo não se configurou até o momento, pelo que se pode verificar pelo julgamento do RE 600867, que embora inconcluso, vem reafirmando, pelo voto da maioria dos Ministros, a não aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas estatais de saneamento.

Dessa forma, o entendimento predominante é o de que a empresa de saneamento básico, constituída sob a forma de sociedade de economia mista, que tem desígnio lucrativo, pagando dividendos aos seus acionistas possui capacidade contributiva.

Pôde-se, entretanto, em virtude do estudo realizado, verificar a evolução do pensamento sobre o instituto da imunidade recíproca, em seu aspecto prático, por meio da interpretação conferida ao texto constitucional pelos Ministros que compõem a mais alta Corte do País.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- _____. *Código Tributário Nacional*. Organização dos Textos, notas remissivas e índices por Roque Antônio Carraza e Vera Helena de Mello Franco, 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- _____. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 285.716 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 02/03/2010. Publicado no DJ em 26/03/2010.
- _____. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 363.412 AgR Relator Min. Celso de Mello. 2ª Turma. Julgamento 07/08/2007. Publicado no DJ em 19/0/2008
- _____. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 407.099/RS Relator Min. Carlos Velloso. 2ª Turma. Julgamento em 22/06/2004. Publicado em 06/08/2004
- _____. Supremo Tribunal de Federal. Recurso Extraordinário n. 600.867 AgR. Relator Min. Joaquim Barbosa. 2ª Turma. Julgamento 06/08/2015. Publicado no DJ em 18/08/2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos – Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. A imunidade tributária do art. 155, §3º, da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. *Revista Dialética de Direito Tributário* 36/59-62. São Paulo, Dialética, abril-junho de 1986.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Sociedades Mistas, Empresas Públicas e o Regime de Direito Público*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 13, abril-maio, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume III: Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.