

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Imunidade Tributária Recíproca e Livre Concorrência: ainda uma Questão em Aberto

Reciprocal Tax Immunity and Free Competition: still an Unsolved Question

Heron Charneski

Advogado e Contador. Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP). E-mail: heron@charneskiadvogados.com.br.

Resumo

O presente trabalho parte de uma análise da atuação estatal na ordem econômica e dos fundamentos das imunidades tributárias para delucidação da limitação ao poder de tributar prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição brasileira de 1988. Conclui-se não ser possível, à luz dos problemas mostrados pelo princípio da livre concorrência, uma extensão generalizada da denominada “imunidade tributária recíproca” às empresas estatais prestadoras de serviços públicos. Uma revisão do debate pressupõe o reconhecimento de alguns limites claros à imunidade tributária, na sua intersecção com tal princípio, porventura não enfrentados pela jurisprudência formada até então.

Palavras-chave: imunidade tributária recíproca, empresas estatais, prestação de serviços públicos, livre concorrência, limites constitucionais.

Abstract

The present work starts from an analysis of State action in the economic order and the grounds of tax immunities for clarification of the rule laid down in Section 150, VI, “a” of the Brazilian Constitution of 1988. We conclude that, in light of the problems shown by the free competition principle, it is not possible a widespread extension of reciprocal tax immunity to state-owned companies that provide public services. A review of the debate requires the recognition of some clear boundaries to the tax immunity, according to that principle, perhaps not faced by the judicial precedents construed so far.

Keywords: reciprocal tax immunity, state-owned companies, public services execution, free competition, constitutional limits.

1. Introdução

O presente trabalho se insere na discussão acerca da extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais, diante da atuação dos fundamentos da ordem econômica (nomeadamente, o princípio da livre concorrência) na construção dos limites da norma. Os recentes casos na jurisprudência do Supremo Tribu-

nal Federal (STF), ao estenderem a imunidade tributária recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos (ECT) e a outras empresas públicas, tornam relevante a abordagem.

Na edição de 2015 do Índice de Liberdade Econômica (*Index of Economic Freedom*), organizado pela *Heritage Foundation*, o Brasil caiu para a 118ª posição em grau de liberdade econômica entre os 186 países avaliados (grau de país “majoritariamente não livre”), ocupando a 21ª posição entre os 29 países avaliados nas Américas Central e do Sul¹. O índice aponta que a presença estatal na economia “continua a causar má alocação de capital e a limitar a mobilidade, promovendo um sentimento de injustiça”, e que empresas estatais ainda desempenham papel significativo na atividade econômica.

Nesse cenário, a revisão dos limites da norma de imunidade tributária de empresas estatais, com potencial aplicação em casos ainda não julgados, é matéria de significado. Para organização da discussão, propõe-se uma metodologia evolutiva. Na primeira parte, são identificadas as formas de atuação das empresas estatais, e os objetos dessa atuação, diante da atividade econômica. Na segunda parte, são discutidos os fundamentos das imunidades tributárias em geral, da imunidade recíproca no ordenamento jurídico brasileiro e os limites impostos pela livre concorrência. Na terceira parte, examina-se a evolução jurisprudencial em casos paradigmáticos decididos pelo STF. Na quarta e última parte, conclui-se que a jurisprudência até então formada não significa uma extensão generalizada da imunidade tributária recíproca a todas as empresas estatais, e que alguns aspectos do debate ainda merecem aprofundamento.

2. Atuação Estatal e Ordem Econômica

As mutações históricas do papel do Estado chegam ao domínio do mercado. Ao Estado clássico liberal, cuja função precípua seria a de garantir a ordem pública para o livre desenvolvimento das atividades da sociedade civil², as transformações sociais e econômicas do século XX contrapuseram o Estado interventor, com a função de promover políticas e programas de ação, e mesmo de atuar diretamente na vida econômica. Essa contraposição, comumente expressa no maniqueísmo “Estado Mínimo” ou “Estado Máximo” (e que Fukuyama, após sugerir o “fim da história”, substituiu pela dicotomia entre Estados “fortes” e “fracos” na construção da democracia como um valor máximo para a estabilidade econômica³), resvala para o Estado regulador. O Estado regulador sai gradativamente da atuação direta na atividade econômica e permite o protagonismo do mercado, mas atua corrigindo excessos de pressão, conforme Gaspar Ortiz Ariño⁴. A regu-

¹ Disponível em <http://www.heritage.org/index/pdf/2015/countries/brazil.pdf>. Acesso em 18.12.2015.

² Cf. COMPARATO, Fabio Konder. “Ordem econômica na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público* vol. 23, n. 93. São Paulo, janeiro/março de 1990, p. 264.

³ FUKUYAMA, Francis. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. Rio de Janeiro: Rocco, 2005.

⁴ ARIÑO, Gaspar Ortiz. “Sucessos e fracassos da regulação”. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)* vol. 3. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 18.12.2015.

lação econômica pelo Estado se justificaria no interesse público para correção de práticas de mercado ineficientes ou injustas, como demonstrou Richard Posner⁵, o que não significa abrir mão do mercado, mas pressupor a sua existência como um patrimônio coletivo a ser preservado. Sem entrar no seu mérito econômico, cumpre reconhecer que ganham espaço as ideias de “externalidades” ou “falhas”: se os mercados não cumprem as suas funções essenciais de gestão de riscos e alocação de capital, geram consequências econômicas e sociais que, segundo Joseph Stiglitz⁶, justificariam a maior regulação do mercado. O século XXI mostra ainda a busca da liberdade coletiva, não mais confiada só ao Estado e multiplicada em organizações não governamentais, com atuação fora do domínio econômico estrito⁷.

Quanto à atividade econômica, a Constituição Federal brasileira de 1988 acolheu um modelo voltado à livre-iniciativa, com papel preponderante do Estado como regulador e excepcional como protagonista. De um lado, o papel regulatório preponderante do Estado está no art. 174 do texto constitucional, ao indicar que “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. É a referida atuação corretora da regulação em relação à atividade econômica, aceita em caráter residual quando a capacidade dos atores econômicos põe em risco um valor de natureza coletiva (como o meio ambiente), ou se mostra insuficiente para atingir uma finalidade de interesse geral da coletividade⁸. De outro lado, o papel protagonista excepcional do Estado no domínio econômico está no art. 173 do texto constitucional, ao estabelecer que “ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Dessa forma, sob o ângulo jurídico, são hipóteses excepcionais (previsão na própria Constituição, imperativos da segurança nacional e relevante interesse coletivo) que autorizam o Estado a atuar diretamente como agente econômico.

Adotando-se a classificação esposada por Eros Grau⁹, os dispositivos citados revelam dois escopos distintos da *intervenção* estatal: (a) no domínio econômico (ou direta), em que o desenvolvimento de atividade econômica em sentido estrito

⁵ POSNER, Richard A. “Theories of economic regulation”. *The Bell Journal of Economics and Management Science* vol. 5, n. 2, 1974, pp. 335-358.

⁶ STIGLITZ, Joseph. “Regulation and failures”. In: MOSS, David; e CISTERNINO, John (eds.). *New perspectives on regulation*. Cambridge: The Tobin Project, 2009, pp. 11-23.

⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 139-164.

⁸ Cf. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. “Limites à abrangência e à intensidade da intervenção estatal”. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2005, p. 3. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 18.12.2015.

⁹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 16ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 143.

pode ser por *absorção*, quando o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor, como ocorre nos monopólios, ou por *participação*, quando o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca, atuando em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades no mesmo setor; e (b) *sobre* o domínio econômico (ou indireta), em que a regulação pode ser por *direção*, quando o Estado estabelece mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito, ou por *indução*, quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o mercado, enviando estímulos a que os agentes tomem um ou outro caminho. Essa última distinção é relevante para fins tributários, pois, como ensina Luís Eduardo Schoueri, as normas tributárias, como meios de intervenção *indireta*, somente podem ser meio de *indução*, e não de *direção*, já que a relação tributária pressupõe a possibilidade de o contribuinte incorrer ou não no fato gerador – ou seja, seria confiscatório obrigar o contribuinte a incorrer no fato gerador¹⁰. Nessa perspectiva, os mecanismos tributários, como as desonerações, transmitem estímulos (ou desestímulos, outra face da mesma moeda) e induzem, nas palavras de Stanley S. Surrey, “certas atividades ou comportamentos em resposta ao benefício monetário disponível”¹¹.

Como se vê, a *intervenção* indica atuação estatal em área de titularidade do setor privado (atividade econômica em sentido estrito). Não obstante, pode ocorrer que o Estado preste serviços públicos, destinados a satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniências do Estado¹². Nesses termos, a prestação de serviços públicos pelo Estado, em área de sua própria titularidade, não se caracteriza, *a priori*, como intervenção *no* ou *sobre* o domínio econômico. É o caso do art. 175 do texto constitucional, ao prever que “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

Do dispositivo se extrai que há serviços públicos que se executam diretamente pela própria Administração Direta (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), e outros indiretamente, seja por outorga a entes da Administração Indireta (autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista), seja por delegação a particulares mediante regime de concessão ou permissão. Contará a competência constitucional de cada unidade federativa para a realização de tais serviços. Assim, a União recebeu da Constituição um rol de serviços públicos privativos (art. 21), e também competências materiais concorrentes com Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 23). As competências dos Estados não estão discriminadas, sendo aquelas não reservadas à União nem atri-

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

¹¹ SURREY, Stanley S. “Tax incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures”. *Harvard Law Review* vol. 83, n. 4, fevereiro de 1970, pp. 711-713.

¹² Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 311.

buídas ao Município pelo critério de interesse local (art. 25, parágrafo 1º) e para os serviços locais de gás canalizado (art. 25, parágrafo 2º). Já os Municípios têm competência para serviços de seu interesse local, inclusive o transporte coletivo municipal (art. 30, V), e o Distrito Federal tem as mesmas competências reservadas aos Estados e Municípios (art. 32, parágrafo 1º).

Essas distinções, aqui citadas muito sinteticamente, serão relevantes para compreensão do âmbito de aplicação da imunidade tributária recíproca em casos específicos em que o serviço público é desenvolvido por empresa estatal. Nesse ponto, aliás, superando as restrições dos conceitos legais¹³, tanto Eros Roberto Grau¹⁴ como Hely Lopes Meirelles¹⁵ preferem utilizar a nomenclatura “empresas estatais” como uma noção ampla para englobar tanto as empresas públicas e as sociedades de economia mista constituídas como de direito privado¹⁶, e também as demais que, não tendo as características destas, estão submetidas ao controle do Estado. Dessa forma, a imunidade tributária cuja extensão se passa a analisar é aquela direcionada a empresas estatais, constituídas como pessoas jurídicas de direito privado para a prestação de serviço público ou para a execução de atividade econômica de natureza privada.

3. Fundamentos da Imunidade Tributária Recíproca e Intersecções com o Princípio da Livre Concorrência

Entender o fundamento dogmático das imunidades tributárias é tarefa inicial para interpretar tais normas e compreender a sua extensão, diante da livre concorrência.

Uma primeira abordagem credita o fundamento imediato das imunidades à liberdade individual, positivada no catálogo de direitos fundamentais (art. 5º da Constituição Federal). Para Ricardo Lobo Torres, a imunidade tributária é uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público¹⁷. Sem discutir a questão jusfilosófica de a liberdade estar legitimada dentro ou fora do ordenamento jurídico positivo (como defende o autor), dessume-se dessa abordagem que, sendo a imunidade uma incompetência para criar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, a imunidade que viole a livre concorrência seria incompatível com os direitos fundamentais. É dizer, a imunidade tributária não poderia ser manejada em contrariedade à liberdade que visa tutelar¹⁸.

¹³ Por definição legal (art. 5º do Decreto-lei n. 200/1967), a empresa pública tem o capital exclusivamente público, enquanto a sociedade de economia mista conta com a participação do Estado e do particular no seu capital ou na sua direção, daí o adjetivo “mista”.

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.* (nota 9), p. 108.

¹⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.* (nota 12), p. 340.

¹⁶ O art. 5º do Decreto-lei n. 200/1967 caracteriza as empresas públicas e as sociedades de economia mista como “entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado”.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. “As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 314.

¹⁸ Cf. FREITAS, Leonardo Buisa; e BEVILACQUA, Lucas. “Livre concorrência e imunidade dos Correios: limite a uma limitação”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 28. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012, p. 133.

Sob a ótica do presente trabalho, a ponderação que se pode fazer a tal fundamento é que o Estado pode proteger os valores da liberdade de outros modos, e que, quando estiverem em jogo “liberdades” diferentes (liberdade de concorrência e liberdade de expressão, por exemplo), torna-se problemático definir o alcance da imunidade. Além disso, como levanta Luís Eduardo Schoueri¹⁹, poderia não ser aceitável a ideia de que apenas por conta de um valor constitucional – por mais caro que seja – se deixe de exigir tributo que se espera seja suportado por toda a sociedade.

Uma segunda abordagem, sintetizada por Gustavo J. Casanova de Naveira²⁰, com apoio nas lições de Dino Jarach, apresenta que as imunidades tributárias têm fundamento na ausência de capacidade contributiva dos fatos ou pessoas por ela alcançados, já que, embora possam denotar presença de riqueza econômica, seus recursos estão “amarrados” a finalidades expressamente previstas. Assim, a imunidade protegeria atividade sem capacidade contributiva. Como reconhece o próprio autor, essa conclusão não soluciona os problemas derivados da atuação dos entes imunes naqueles setores em que competem com empresas privadas, já que aplicar uma imunidade nesses casos poderia constituir uma séria lesão ao princípio da igualdade. Assim, admite-se que a livre concorrência limite o alcance das imunidades como uma exceção ao dogma da capacidade contributiva, porém sem que fique claro, ainda, como se daria essa abertura.

Além disso, deve-se recordar que há imunidades que não se subsumem a uma ou outra das fundamentações referidas. As imunidades das exportações, por exemplo (arts. 149, parágrafo 2º, I, 153, parágrafo 3º, III, e 155, parágrafo 2º, X, “a”, da Constituição), podem ter seus fundamentos descansados na adoção do princípio da tributação no destino do comércio internacional, mas dificilmente seriam a expressão de algum valor de liberdade ou revelariam ausência de capacidade contributiva do exportador. Há até quem rejeite o *status* de imunidades a normas como essas, como Leonardo Buissa Freitas e Lucas Bevilacqua, que preferem tratá-las como não incidências constitucionais com utilidade meramente econômica (extrafiscal)²¹.

Daí que tanto a capacidade contributiva como as liberdades fundamentais, ou mesmo objetivos técnicos ou políticos do legislador constituinte, podem revelar os fundamentos da norma de imunidade. Cabe ao intérprete, pois, ao propor a aplicação da imunidade, identificar esses fundamentos específicos.

Exemplo disso é a denominada imunidade tributária recíproca. Vale reproduzir, para clareza da exposição, os termos em que essa imunidade está conformada no texto constitucional:

“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:

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 415.

²⁰ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. “El ‘instrumento de gobierno’ como concepto jurídico indeterminado en la jurisprudencia de la corte superior argentina”. In: ALBIÑANA, Cesar García-Quintana; GONZÁLEZ, Eusebio García; MASSANET, Juan Ramallo; LEJEUNE, Ernesto Valcárcel; e YÁBAR, Ana Sterling. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madri: Dykinson, 2007, pp. 937-981.

²¹ FREITAS, Leonardo Buissa; e BEVILACQUA, Lucas. *Op. cit.* (nota 18), p. 138.

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

(...)

§ 2º A vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, 'a', e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

Como demonstra André Elali²², a chamada “imunidade recíproca” é reflexo de uma evolução que remonta ao Império Romano, quando não eram onerados os bens públicos. Passa também pela célebre decisão no caso *McCullough v. Maryland* (1819), em que a Suprema Corte Norte-americana considerou que o Congresso Nacional poderia criar um banco nacional e que o Estado de Maryland não poderia impedir o exercício do poder federal por meio de tributo que incidisse sobre suas atividades. O movimento constitucionalista norte-americano levou à construção de que não deveriam incidir tributos entre os entes federativos, sob pena de um ente impossibilitar, pela tributação, o exercício das competências constitucionais de outro ente. Essa inspiração se revelou na primeira Constituição republicana brasileira, de 1891, que já previa a imunidade recíproca entre o Governo Central e os Estados.

Da própria evolução histórica se considera, pois, como primeiro fundamento da imunidade recíproca a isonomia dos entes constitucionais, pressuposto da estrutura federativa do Estado brasileiro e da autonomia dos entes federados, a ponto de já se ter admitido a imunidade recíproca mesmo na ausência de disposição expressa²³.

Além disso, recorda-se do fundamento das imunidades na ausência de capacidade contributiva. No caso do Estado e dos seus instrumentos, estes careceriam de capacidade contributiva em sentido absoluto: como todo valor que ingressa nos cofres públicos está obrigatoriamente destinado a um gasto público, atual ou futuro, nunca “sobra” ao Estado a riqueza que possui²⁴. Assim, o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, assim como de suas autarquias e fundações (parágrafo 2º do art. 150), estão “amarrados” a finalidades constitucionais, de modo que não lhes resta capacidade para contribuir com impostos.

Ao revés, quando a pessoa jurídica de direito público adentra o campo da exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreen-

²² ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007, p. 136.

²³ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 193.

²⁴ Cf. CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *Op. cit.* (nota 20), p. 976.

dimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, o parágrafo 3º do art. 150 do texto constitucional faz afastar a imunidade, preocupando-se com o impacto dessa atuação diante da livre concorrência.

Portanto, a imunidade tributária recíproca pode ser entendida com base em três fundamentos complementares: o princípio federativo, a ausência de capacidade contributiva das pessoas por ele alcançadas e a neutralidade concorrencial. Essa circunstância foi bem identificada no voto do Ministro Joaquim Barbosa, exarado no caso que reconheceu a imunidade recíproca à ECT²⁵. Segundo o voto, três fundamentos justificam a imunidade recíproca: a salvaguarda do pacto federativo, “para evitar que a tributação funcione como instrumento de coerção ou indução dos entes federados”; a proteção de “atividade desprovida de capacidade contributiva, isto é, atividades públicas em sentido estrito, executadas sem intuito lucrativo”; e que “não deve beneficiar a expressão econômica de interesses particulares, sejam eles públicos ou privados, nem afetar intensamente a livre-iniciativa e a livre concorrência (excetuadas as permissões constitucionais)”.

Falou-se em livre concorrência, e é importante que se reconheça o seu conteúdo no texto constitucional. Ocorre que o art. 170 da Constituição Federal de 1988 afirma o preceito de que a ordem econômica (inclusive quando o Estado nela participa) deve ser fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, como *meios* para o objetivo de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Assim é que os diversos princípios arrolados pelo art. 170 (soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, e assim por diante) servem de vetores a direcionar a atuação da livre-iniciativa e do trabalho, na busca do objetivo último da ordem econômica (existência digna de todos).

O inciso IV do art. 170 arrola como um desses princípios a livre concorrência. Conforme Luís Eduardo Schoueri²⁶, a livre concorrência não assegura que todos os agentes econômicos concorram sem qualquer interferência do Estado; ela é, antes, uma garantia de que a concorrência deve ser alcançada, como garantia de funcionamento do mercado. Nesse passo, duas são as acepções do princípio: uma, de estar aberto o mercado à totalidade da coletividade, vedando qualquer tipo de barreira de acesso à concorrência, como uma extensão do princípio da igualdade de oportunidades; outra, que se volta ao interesse da sociedade, como meio para atingir a finalidade da ordem econômica, entendendo-se que é no ambiente de mercado que se encontrará um equilíbrio entre eficiência e justiça. Uma vez que cabe ao Estado garantir a existência desse sistema, Pedro Guilherme Ferreira Bini alude a três dimensões do princípio da livre concorrência: liberdade de ação competitiva, igualdade de oportunidade a todos os agentes econômicos e exercício regular de posição jurídica pelo Estado²⁷.

²⁵ Recurso Extraordinário n. 601.392/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Gilmar Mendes, j. 28.2.2013, *DJe* de 4.6.2013.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 245-247.

²⁷ BINI, Pedro Guilherme Ferreira. “O princípio da livre concorrência na construção das normas de imunidade recíproca: um estudo da imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 33. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015, p. 280.

À vista dessas acepções, pode-se cogitar de uma dupla atuação da livre concorrência na concretização da norma tributária: uma, que fomente a livre concorrência, carreando estímulos a que se aumente a competição; outra, que limite o legislador, para que a tributação, jamais totalmente neutra sobre a economia, seja neutra perante a livre concorrência, não inviabilizando a igualdade de competição no mercado.

Ao vedar a extensão da imunidade recíproca ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, o parágrafo 3º do art. 150 da Constituição buscou a preservação dos fundamentos da ordem econômica, prestigiando o princípio da livre concorrência. Em outros termos, reconheceu que, no ambiente econômico, uma empresa privada não poderia competir com uma empresa estatal que oferecesse o mesmo serviço por um preço inferior, em razão da imunidade tributária.

Ingressando no domínio econômico, o ente estatal pode passar a revelar capacidade de contribuir. No domínio econômico, a norma de imunidade deve ser construída à luz da confluência da capacidade contributiva e da livre concorrência, verificando-se a intensidade da afetação desta em face da expressão econômica da imunidade.

No caso das empresas estatais (empresas públicas e sociedade de economia mista) constituídas como pessoas jurídicas de direito privado e prestadoras de serviços públicos, uma leitura literal da Constituição Federal poderia levar ao descarte imediato da imunidade recíproca sobre as suas atividades. Afinal, o já referido parágrafo 2º do art. 150 da Constituição estende a imunidade apenas às “autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”, enquanto que o parágrafo 2º do art. 173 estabelece que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Ocorre que, como se passa a analisar, a jurisprudência do STF passou a julgar diversos casos de extensão da imunidade recíproca a empresas estatais, dando maior ou menor amplitude à norma do art. 150, VI, “a”, da Constituição segundo as efetivas atividades desenvolvidas por essas empresas. Para Maria Cândida Monteiro de Almeida, com esses julgados, “as correntes prevalentes no Tribunal Excelso se distanciaram da literalidade textual e, por isso, constituem expressivo exemplo de ‘mutação constitucional’”²⁸. Apesar de reconhecer um real afastamento da literalidade dos dispositivos constitucionais citados, o presente trabalho parte da premissa de que os precedentes jurisprudenciais realizaram uma interpretação sistemática do texto constitucional (concorde-se ou não com os fundamentos, os métodos e os resultados alcançados), que passa a servir de ponto de partida para o exame de futuros casos.

²⁸ ALMEIDA, Maria Cândida Monteiro de. “A imunidade recíproca e sua extensão às empresas públicas: um exemplo eloquente de mutação constitucional”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 170. São Paulo: Dialética, 2009, p. 37.

4. Imunidade Recíproca e Livre Concorrência: Casos Representativos

Para entendimento da evolução jurisprudencial, têm representatividade, de início, os casos julgados pelo STF envolvendo a extensão da imunidade recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos (ECT). Trata-se de empresa pública vinculada à União, que recebeu da Constituição Federal de 1988 competência para “manter o serviço postal e o correio aéreo nacional” (art. 21, X), serviço, esse, disciplinado pela Lei n. 6.538/1978.

Ainda antes de enfrentar a questão tributária, o STF, no RE n. 220.906, havia estendido à ECT o privilégio da impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, adotando a distinção já conhecida na doutrina para caracterizá-la como “empresa pública que não exerce atividade econômica” e que “presta serviço público da competência da União Federal”²⁹. Assim, distinguia-se a ECT de empresa estatal que explora atividade econômica em sentido estrito, de modo que não se sujeitaria ao regime jurídico próprio das empresas privadas, como decorreria da leitura do art. 173, parágrafo 1º, II, da Constituição Federal.

Em um segundo momento, no RE n. 407.099³⁰, valeu-se o STF da distinção para enfrentar o tema da imunidade tributária recíproca. No julgamento, realizado pela Segunda Turma, partiu-se da distinção entre empresa pública que exerce atividade econômica em sentido estrito, em concorrência com o setor privado, e empresa pública que presta serviço público, afirmando-se a imunidade recíproca da ECT, por prestar serviço público obrigatório e exclusivo do Estado, o serviço postal. No voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, afirmou-se que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplicaria a vedação do art. 150, parágrafo 3º, que tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica em sentido estrito, e sim a imunidade tributária recíproca. Embora o voto não o diga textualmente, seria enxergar na empresa pública prestadora de serviço público uma atuação semelhante à das autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, que gozam da imunidade recíproca nos termos do art. 150, parágrafo 2º, da Constituição.

Em posterior julgamento, no Agravo Regimental na Ação Cível Originária n. 765-1/RJ³¹, ajuizada pela ECT contra o Estado do Rio de Janeiro para ver reconhecida a imunidade ao IPVA, instaurou-se uma divergência. O voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, embora determinando a suspensão da exigibilidade do tributo discutido, ponderou a circunstância de a ECT executar serviços que não seriam públicos ou inseridos na categoria “serviços postais”, como a atividade bancária conhecida como “Banco Postal” e a “venda” de títulos de capitalização, além da própria atuação das franqueadas, em concorrência com a iniciativa privada.

²⁹ Recurso Extraordinário n. 220.906, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Maurício Corrêa, j. 16.11.2000, *DJ* de 14.11.2002.

³⁰ Recurso Extraordinário n. 407.099/RS, STF, Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, j. 22.6.2004, *DJ* de 6.8.2004.

³¹ Agravo Regimental na Ação Cível Originária n. 765-1/RJ, STF, Tribunal Pleno, Relator Originário Min. Marco Aurélio, Relator para o Acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 5.10.2006, *DJ* de 15.12.2006.

Afinal, no conhecido julgamento do RE n. 601.932³², submetido à sistemática de repercussão geral, reafirmou novamente o Tribunal Pleno do STF a distinção, para fins de compreensão da imunidade tributária recíproca, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade econômica em sentido estrito. Indo além, o Tribunal, por maioria, decidiu que, dadas as peculiaridades existentes no serviço postal, a imunidade recíproca se estenderia ao patrimônio, renda ou serviços da ECT relacionados a atividades distintas do serviço postal, onde se está no domínio econômico, em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Para explicar a violação que a extensão da imunidade recíproca aos serviços “não postais” poderia trazer à livre concorrência, adotou-se o argumento do “subsídio cruzado”: o serviço postal em sentido estrito é deficitário para a ECT, que deve prestar serviços onde a iniciativa privada não presta ou não quer prestar (segundo o Ministro Gilmar Mendes, todos querem disputar os conglomerados urbanos, “mas vai entregar alguma coisa em Cabrobó!”), então a imunidade subsidiaria o déficit do serviço. Aproximando-se dessa construção, o voto do Ministro Ayres Britto localiza na competência da União de “manter o serviço postal” uma obrigação a ser feita a qualquer custo, de modo que o eventual lucro obtido pela ECT não seria um fim em si mesmo, mas um meio para a continuidade dos serviços postais a ela afetados.

Em outros casos recentes envolvendo empresas públicas da União, prevaleceu a manutenção do entendimento do STF quanto à distinção entre empresas públicas prestadoras de serviços públicos e exploradoras de atividades econômicas, porém sem abordar a eventualidade de atuação “mista” pela mesma empresa, como a desempenhada pela ECT.

No caso da Infraero, empresa pública delegatária da prestação de serviços de infraestrutura aeroportuária de competência da União (art. 21, XII, “c”, da Constituição), o STF já havia reconhecido, no RE n. 363.412³³, a natureza estrita de serviço público dessa prestação, para alcançar a imunidade recíproca à empresa. Esse entendimento foi reafirmado, na sistemática de repercussão geral, com o julgamento do ARE n. 638.315³⁴.

A imunidade tributária recíproca também foi reconhecida pelo STF, no Agravo no RE n. 610.517³⁵, à Casa da Moeda, empresa pública delegatária de serviços públicos de emissão de moeda, de competência da União (art. 21, VII, da Constituição). Analisando a atuação da Casa da Moeda, Maria Cândida Monteiro de Almeida entende que a finalidade dessa empresa, de fabricar em caráter de exclusividade papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais, revela uma supremacia do interesse público, em que sua delegação a um particular comprometeria a própria segurança do sistema financeiro³⁶. O argumento do “subsídio cruzado” não foi testado no precedente.

³² Recurso Extraordinário n. 601.392/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Joaquim Barbosa, Relator para Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 28.2.2013, *DJe* de 4.6.2013.

³³ Recurso Extraordinário n. 363.412 AgR, STF, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello, j. 7.8.2007, *DJe* de 18.9.2008.

³⁴ ARE n. 638.315 RG, STF, j. 9.6.2011, *DJe* de 30.8.2011.

³⁵ Recurso Extraordinário n. 610.517 AgR, STF, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello, j. 3.6.2014, *DJe* de 20.6.2014.

³⁶ ALMEIDA, Maria Cândida Monteiro de. *Op. cit.* (nota 28), pp. 39-41.

Interessante referir ainda o caso de quatro hospitais gaúchos (Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A., Hospital Cristo Redentor S.A., Hospital Fêmina S.A. e Grupo Hospital Conceição S.A.), a quem o STF, no RE n. 580.264³⁷, também com repercussão geral, já havia estendido a imunidade tributária recíproca, por considerar que a prestação de serviços de saúde corresponderia, no caso, à própria atuação do Estado. Independentemente desse resultado, o caso trouxe à tona algumas curiosidades. Em primeiro lugar, foi superado o eventual obstáculo à imunidade com base no fato de que todos os hospitais eram constituídos como sociedades de economia mista, considerando-se que a participação acionária quase completa da União (99,99% das ações) já os transformava, essencialmente, em hospitais da União. Em síntese, a mera forma societária não seria suficiente para afastar a imunidade. Em segundo lugar, instaurou-se uma divergência, com base no voto do Ministro Relator Joaquim Barbosa, no sentido de que o fato de os hospitais atenderem apenas pelo Sistema Único de Saúde (SUS) representaria uma situação efêmera, pois a qualquer momento poderiam atender convênios, entrando em área de concorrência com hospitais privados, o que afastaria a imunidade. Porém, a Ministra Ellen Gracie lembrou que mesmo entidades hospitalares privadas, de caráter beneficente, que atendam pelo SUS com pelo menos 60% de seus atendimentos, têm direito à imunidade reconhecido com base no art. 150, VI, “c”, da Constituição, sugerindo (embora não nesses termos) que a violação à concorrência estaria em deixar de reconhecer a imunidade aos quatro hospitais, pertencentes quase totalmente à União e com atendimento exclusivo pelo SUS. Ao final, prevaleceu a extensão da imunidade recíproca aos hospitais com base no caráter eminentemente público do serviço de saúde, na linha da jurisprudência já conhecida do STF.

Por fim, cabe referir o caso (RE n. 253.472³⁸) envolvendo a Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp), sociedade de economia mista controlada substancialmente (99,97% das ações, segundo o precedente) pela União, com atuação na administração do Porto de Santos. Relevante, no caso, a observação do Ministro Joaquim Barbosa no sentido de que a imunidade não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Não obstante, reconheceu-se à Codesp a imunidade do IPTU sobre os seus imóveis, tendo em vista a caracterização da exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres como serviço público, de competência atribuída à União pelo art. 21, XII, “f”, da Constituição Federal, e a ausência de evidência de que a atividade da empresa estaria satisfazendo primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado (em razão do controle quase absoluto pela União), ou de que colocaria em risco o equilíbrio concorrencial, uma vez que não evidenciado que a empresa concorreria com outras entidades no campo de sua atuação (exploração do Porto de Santos).

³⁷ Recurso Extraordinário n. 580.264, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Joaquim Barbosa, Relator p/ Acórdão Min. Ayres Britto, j. 16.12.2010, *DJe* de 5.10.2011.

³⁸ Recurso Extraordinário n. 253.472, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 25.8.2010, *DJe* de 31.1.2011.

5. A Livre Concorrência como Limite a uma Limitação ao Poder de tributar: Questões ainda em Aberto

A evolução da jurisprudência do STF acima apresentada apregoa a impossibilidade de uma leitura literal que simplesmente afaste a imunidade tributária recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista, em razão da personalidade jurídica de direito privado dessas entidades ou da própria incidência do parágrafo 2º do art. 173 da Constituição, que veda a concessão de privilégios fiscais. Prevalece a leitura sistemática advinda da distinção, feita tradicionalmente na doutrina do direito administrativo e econômico, entre as empresas estatais prestadoras de serviços públicos (no domínio público, ou fora do domínio econômico), para as quais seria cabível a imunidade tributária recíproca por ausência de capacidade contributiva, e as exploradoras de atividade econômica em sentido estrito (no domínio econômico), às quais a livre concorrência obsta a extensão da imunidade. A linha divisória é ser o serviço público típico ou um serviço ligado à finalidade econômica³⁹, o que revela uma natureza híbrida da imunidade tributária recíproca: *subjetiva*, quanto às pessoas por ela alcançadas, e também *objetiva*, quanto à natureza das atividades desenvolvidas.

As decisões de mérito proferidas pelo STF sob a sistemática da repercussão geral (como nos casos dos Hospitais Nossa Senhora da Conceição S.A., Cristo Redentor S.A., Fêmina S.A. e Grupo Hospital Conceição S.A., da ECT e da Infraero) devem ser aplicadas em casos idênticos, mas isso não esvazia a perquirição sobre a aplicação dos seus fundamentos em casos diferentes, a serem analisados no futuro. Importa ver que a imunidade tributária recíproca das empresas estatais não é a mesma em todos os casos, e poderá ter alcance maior ou menor conforme atuarem os princípios envolvidos (capacidade contributiva, livre concorrência e federação). Rejeita-se, pois, a partir dos precedentes, a ideia de uma extensão generalizada da imunidade tributária recíproca às empresas estatais.

Em sentido oposto, passa-se a apreciar criticamente quatro aspectos emanados do quadro até aqui desenhado, que, conquanto possam não ter prevalecido ou sido devidamente enfrentados nos casos já julgados, merecem um olhar renovado na compreensão dos limites da imunidade tributária recíproca na apreciação de casos futuros.

O primeiro aspecto a considerar, ainda presente a divisão entre empresas públicas prestadoras de serviços públicos e exploradoras de atividade econômica em sentido estrito, é a necessidade de reconhecer efetivamente quando se está diante de um efetivo serviço público obrigatório e exclusivo do Estado, ou de um serviço prestado em regime de competição com a iniciativa privada.

No caso dos Correios, viu-se que a divergência foi inaugurada quanto à atuação da empresa pública em serviços que não poderiam ser caracterizados como públicos, ou seja, atividades bancárias, creditícias e outras. Efetivamente, como visto, a competência constitucional da União é apenas para “manter o serviço postal”. Antes mesmo de aquele julgamento ser concluído, Leonardo Buissa Freitas e Lucas Bevilacqua⁴⁰ examinavam a Lei n. 6.538/1978, que dispôs sobre os

³⁹ Cf. FREITAS, Leonardo Buissa; e BEVILACQUA, Lucas. *Op. cit.* (nota 18), p. 139.

⁴⁰ FREITAS, Leonardo Buissa; e BEVILACQUA, Lucas. *Op. cit.* (nota 18), p. 143.

serviços postais, e concluíam que serviços postais em sentido estrito são apenas os que constituem monopólio da União segundo o art. 9º da lei (como os de recebimento, transporte e entrega de carta e cartão postal e a fabricação de selos), distinguindo-se de outros serviços postais em sentido amplo, também prestados pela ECT, como a entrega de encomendas, que são exploradas no domínio econômico em ambiente de mercado. Assim, ainda que pelo argumento do “subsídio cruzado” o resultado do julgamento fosse o mesmo, o exemplo demonstra que determinadas atividades, à primeira vista de caráter público, são atividades econômicas cujo regime fiscal deve ser o mesmo aplicado às empresas privadas, sujeitando-se ao princípio da livre concorrência.

O julgamento da Codesp também denota que o exame da livre concorrência, em uma discussão acerca da imunidade tributária recíproca, não se esgota na mera identificação da empresa estatal como prestadora de serviço público exclusivo. Embora a imunidade ao IPTU tenha sido ali mantida, com base na ausência de evidências de violação à livre concorrência, consta da própria ementa a ressalva do Ministro Relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Em outros termos, mesmo que esse não fosse o caso, reconhecer a imunidade tributária recíproca à tributação de imóvel locado a particulares, para exploração de atividade econômica pela iniciativa privada, levaria no limite a privilegiar a exploração particular da atividade.

Por isso, em conjunto com a linha divisória entre serviço público e atividade econômica, cumpre pesquisar, no caso concreto, os efeitos da extensão da imunidade à empresa estatal, em face dos seus resultados concorrenciais. A incidência do princípio da livre concorrência deve ser verificada na sua dimensão pragmática, pois, como citado no voto condutor daquele caso, em alusão à decisão de 1963 da Suprema Corte norte-americana, “a igualdade, para propósito de concorrência e do fluxo comercial, é medida em dólares e centavos, e não em abstrações legais”.

O segundo aspecto a considerar diz respeito ao próprio argumento do “subsídio cruzado”, decisivo no julgamento da imunidade dos Correios. Na decisão, o STF de certo modo entendeu que a ECT não revelaria capacidade contributiva, pois toda a arrecadação da empresa com os preços cobrados por seus serviços, inclusive aqueles realizados em concorrência com a iniciativa privada, seriam reinvestidos em atividades deficitárias que a empresa, necessariamente, por força da competência constitucional, deveria prestar.

Não se pretende discutir aqui a validade do argumento, de resto acolhido pelo STF em razão de peculiaridades próprias à atuação da ECT. O que se quer demonstrar é que o argumento não pode ser utilizado como uma panaceia para todos os casos de atuação *mista* de empresas estatais, é dizer, quando há concomitância de prestação de serviços públicos exclusivos e atividades econômicas em sentido estrito. Isso porque a aceitação irrestrita da tese poderia levar à utilização da imunidade não apenas para financiar um serviço público deficitário (e até ineficiente), mas também as atividades de natureza econômica desenvolvidas simultaneamente, em concorrência com o mercado. Se a imunização terminar por

produzir uma indução no respectivo setor, de modo a incentivar a empresa estatal a atuar em campos adstritos aos particulares, converter-se-ia a imunidade recíproca em norma tributária indutora para o Estado, contrariamente aos seus próprios fundamentos e em prejuízo à livre concorrência.

A questão envolve um juízo de proporcionalidade e materialidade. Por exemplo, um dos serviços tipicamente econômicos oferecidos pelos Correios, como apontado no RE n. 601.392, era a venda de lingotes banhados a ouro, no formato de selos históricos. Caso esse fosse o único serviço “não postal” prestado pela ECT, dificilmente se constataria um abalo sério à livre concorrência, ou um incentivo à empresa para que focalizasse a sua atuação nesse campo.

O dado geral a destacar, expresso no voto do Ministro Joaquim Barbosa naquele caso, é que a ênfase na aplicação dos recursos como motivo suficiente em si para garantir a imunidade não deve abrir margem ao abuso e à desconsideração do equilíbrio concorrencial, o que desvirtuaria as próprias exigências de eficiência do serviço público. Entende-se, pois, que o “subsídio cruzado” deve ser a exceção, não a regra. No caso específico das empresas estatais (ressalvados os casos já julgados), a circunstância de tais empresas reinvestirem os recursos obtidos na atividade econômica em suas atividades essenciais não confere, por si só, o direito à imunidade tributária recíproca, devendo ser sopesados outros elementos, como o impacto na formação de preços no mercado, a relevância econômica das atividades e mesmo a eficiência quanto à atividade-fim desenvolvida. Como escreveu Joel Slemrod⁴¹, os sistemas tributários fazem mais que alterar os preços relativos das variáveis econômicas com que se preocupam as empresas, pois também as incentivam a alterar temporariamente suas transações, a alterar a forma de organização dos negócios e a adotar uma série de outras respostas.

Os próximos aspectos não foram devidamente considerados nos casos já apreciados pelo STF, de modo que poderão merecer uma revisitação, diante de outras situações concretas.

Nesse sentido, o terceiro aspecto a considerar é que a jurisprudência não enfrentou a questão da possibilidade de concorrência fora do domínio econômico, é dizer, na hipótese de serviços públicos que podem ser desempenhados por particulares mediante autorização, concessão⁴² ou permissão, nos termos do art. 175 da Constituição Federal. Na doutrina, Luís Eduardo Schoueri⁴³ aborda o assunto, exemplificando com o caso do setor (público) aéreo, onde atuava uma empresa pertencente ao Estado de São Paulo, além de outras empresas privadas. Embora a exploração da navegação aérea se insira no domínio público, haveria concorrência efetiva, pois o consumidor não seria indiferente ao valor das tarifas oferecidas por empresa pública, com imunidade, e por empresas privadas. O autor ressalva que tal concorrência não é a mesma que a livre concorrência prevista na lógica de mercado, eis que surge para assegurar condições de atuação dos

⁴¹ SLEMROD, Joel. “Do taxes matter? Lessons from the 1980s”. *American Economic Review Papers and Proceedings*, 1992, 82(2), pp. 250-256.

⁴² “Serviço concedido é serviço do Poder Público, apenas executado por particular em razão da concessão.” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.* (nota 12), p. 358)

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 19), pp. 422-423.

particulares que se ocupam em desempenhar tais funções públicas, como os concessionários e permissionários. O fato de o poder público autorizar a atuação de particulares no setor público implica o compromisso com a concorrência, de modo que não se pode dar imunidades a uns e não a outros, fixando custos e tarifas diversas que tornem inviável a atuação daqueles atingidos pela tributação.

Essa posição sugere uma releitura do parágrafo 3º do art. 150 da Constituição, a indicar que, se a empresa estatal atua em domínio público onde também atuam empresas privadas concessionárias ou permissionárias (*em que haja contra-prestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*, na dicção constitucional), não teria lugar a imunidade recíproca. Tem-se mesmo um reflexo do princípio da subsidiariedade: a extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais prestadoras de serviços públicos só se justificaria quando inexistissem congêneres particulares para atender à demanda do mercado em regime de concessões ou permissões. Esse aspecto, insista-se, não foi considerado na jurisprudência do STF formada até aqui.

O quarto e último aspecto diz respeito aos contornos do princípio federativo na apreciação da imunidade tributária recíproca de empresas estatais prestadoras de serviços públicos. Comumente, como visto, o princípio federativo tem sido utilizado como fundamento da própria existência da referida imunidade, a impedir que unidades federadas maculem, por meio da tributação, a necessária autonomia das demais unidades, afirmando-se a sua isonomia perante a ordem jurídica. E, com efeito, essa é a abordagem até aqui utilizada para enfrentamento do tema. A propósito, em Questão de Ordem na já citada ACO n. 765-1/RJ⁴⁴, o STF decidiu pela impossibilidade de tributação de bens públicos federais (é dizer, da ECT, titulada pela União) por Estado-membro, em razão da garantia constitucional de imunidade recíproca, assentada, por sua vez, no princípio da Federação.

Não obstante, ao retomar-se a discussão sobre a imunidade da ECT no julgamento do RE n. 601.392, considerando a prestação concomitante de serviços próprios à iniciativa privada, o voto do Ministro Luiz Fux feriu uma abordagem distinta, ao aduzir que a extensão da imunidade tributária, de modo a bloquear a incidência do ISSQN sobre as operações em apreço, iria de encontro à própria *ratio essendi* da imunidade recíproca. Isso porque, como consignou o voto, o eventual subsídio cruzado, consistente na desoneração tributária de atividades que custeariam o serviço postal – tido como deficitário –, sujeitaria os Estados e, especialmente, os Municípios a suportar, em alguma medida, os custos de um serviço que, por dicção constitucional expressa, deve ser mantido pela União, o serviço postal. Desse modo, concluía que, mesmo que aceito o subsídio cruzado, deveria o mesmo restringir-se aos tributos de competência da União, sob pena de impor aos demais entes federados o custeio de serviço público que não está entre suas competências.

Trata-se de interessante releitura do princípio federativo como fundamento da imunidade tributária recíproca. Entendida a Federação como um grande sistema de repartição de competências, que dá substância à descentralização do

⁴⁴ ACO-QO 765, STF, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Eros Grau.

Estado em unidades autônomas⁴⁵, carece de fundamento que essas mesmas unidades autônomas venham a ser chamadas a financiar, por meio da aplicação da norma de imunidade em situações que exteriorizam capacidade contributiva, as competências materiais atribuídas a outras unidades autônomas. A preservação do princípio federativo, nessa hipótese, leva a que União, Estados, Municípios e Distrito Federal não sejam privados das suas competências tributárias em razão da atuação de uma dessas esferas, por meio de empresa estatal, no domínio a elas reservado. E esse aspecto não chegou a ser devidamente apreciado na jurisprudência até aqui formada.

Os quatro aspectos acima abordados evidenciam, pois, que o debate acerca da extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais, à luz dos dilemas apresentados pela livre concorrência, ainda tem bastante a evoluir.

6. Conclusão

A norma de imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, parágrafos 2º e 3º da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, apresenta ao intérprete três fundamentos básicos e complementares: o princípio federativo, a ausência de capacidade contributiva das pessoas por ele alcançadas e a neutralidade concorrencial.

A extensão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais passou a adquirir alguns contornos mais nítidos. Um desses contornos se refere à predileção pela interpretação sistemática baseada na distinção entre empresas estatais prestadoras de serviços públicos (no domínio público, ou fora do domínio econômico), para as quais seria cabível a imunidade tributária recíproca em razão da ausência de capacidade contributiva, e exploradoras de atividade econômica em sentido estrito (no domínio econômico), às quais a livre concorrência, e o próprio parágrafo 3º do art. 150 da Constituição Federal, obstam a extensão da imunidade.

Não obstante, procurou-se demonstrar a inexistência de uma extensão generalizada da imunidade tributária recíproca das empresas estatais, que não deverá ser a mesma em todos os casos. A mera distinção entre serviço público estrito e atividade econômica estrita pode não dar conta do alcance maior ou menor da imunidade, conforme atuarem os princípios envolvidos (capacidade contributiva, livre concorrência e federativo) em casos específicos.

Nesse cenário, a incidência da livre concorrência deve ser verificada em bases concretas, pesquisando-se os efeitos da extensão da imunidade à empresa estatal, em face dos seus resultados concorrenciais. O argumento do “subsídio cruzado” não pode ser utilizado como uma panaceia para todos os casos de atuação *mista* de empresas estatais, quando há concomitância de prestação de serviços públicos exclusivos e atividades econômicas em sentido estrito. Isso porque a aceitação irrestrita da tese pode levar à utilização da imunidade não apenas para fi-

⁴⁵ Cf. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 32.

nanciar um serviço público deficitário (e até ineficiente), mas também as atividades de natureza econômica desenvolvidas simultaneamente, em concorrência com o mercado. Cabe, quanto a esse argumento, um juízo de proporcionalidade e materialidade.

Além disso, há aspectos que merecerão uma revisitação, diante de outras situações concretas.

Um desses aspectos é a possibilidade de concorrência na prestação de serviços públicos estritos (fora do domínio econômico), que podem ser desempenhados por particulares mediante autorização, concessão ou permissão, e onde a imunidade da empresa estatal não deve servir para romper o compromisso com a concorrência.

O outro aspecto é que a incidência do princípio federativo, como fundamento complementar da imunidade tributária recíproca, conduz a que União, Estados, Municípios e Distrito Federal não sejam privados das suas competências tributárias em razão da atuação de uma dessas esferas, por meio de empresa estatal, no domínio a elas reservado, caso em que a imunidade recíproca estaria, de certo modo, financiando a execução das tarefas de competência de outra unidade federada.

Assim, a compreensão dos limites da imunidade tributária recíproca das empresas estatais, diante dos desafios apresentados pela intersecção entre a ausência de capacidade contributiva e a preservação da livre concorrência, deve ser testada continuamente e em bases concretas.

Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991.
- ALMEIDA, Maria Cândida Monteiro de. “A imunidade recíproca e sua extensão às empresas públicas: um exemplo eloquente de mutação constitucional”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 170. São Paulo: Dialética, 2009.
- ARIÑO, Gaspar Ortiz. “Sucessos e fracassos da regulação”. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)* vol. 3. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 18.12.2015.
- BINI, Pedro Guilherme Ferreira. “O princípio da livre concorrência na construção das normas de imunidade recíproca: um estudo da imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 33. São Paulo: Dialética e IBDT, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. “El ‘instrumento de gobierno’ como concepto jurídico indeterminado en la jurisprudencia de la corte superior argentina”. In: ALBIÑANA, Cesar García-Quintana; GONZÁLEZ, Eusebio García; MASANET, Juan Ramallo; LEJEUNE, Ernesto Valcárcel; YÁBAR, Ana Sterling. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madri: Dykinson, 2007.
- COMPARATO, Fabio Konder. “Ordem econômica na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público* vol. 23, n. 93. São Paulo, janeiro/março de 1990.

- ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007.
- FREITAS, Leonardo Buissa; e BEVILACQUA, Lucas. “Livre concorrência e imunidade dos Correios: limite a uma limitação”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 28. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012.
- FUKUYAMA, Francis. *Construção de Estados: governo e organização no século XXI*. Rio de Janeiro: Rocco, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 16ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. “Limites à abrangência e à intensidade da intervenção estatal”. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2005, p. 3. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 18.12.2015.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- POSNER, Richard A. “Theories of economic regulation”. *The Bell Journal of Economics and Management Science* vol. 5, n. 2, 1974.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- . “Livre concorrência e tributação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007.
- . *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- . “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SLEMROD, Joel. “Do taxes matter? Lessons from the 1980s”. *American Economic Review Papers and Proceedings*, 1992, 82(2).
- STIGLITZ, Joseph. “Regulation and failures”. In: MOSS, David; e CISTERNIANO, John (eds.). *New perspectives on regulation*. Cambridge: The Tobin Project, 2009.
- SURREY, Stanley S. “Tax incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures”. *Harvard Law Review* vol. 83, n. 4, fevereiro de 1970.
- TORRES, Ricardo Lobo. “As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.