

# A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS, EXECUTORAS DE OBRAS PÚBLICAS E EXERCENTES DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA

Miguel Teixeira Filho  
Advogado em Joinville/SC  
[www.teixeirafilho.com.br](http://www.teixeirafilho.com.br)

## 1. OBJETIVO DO ESTUDO

O presente estudo tem por objetivo examinar o instituto da imunidade tributária recíproca, tal como previsto no ordenamento constitucional brasileiro, e a possibilidade de sua abrangência quanto às atividades das sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, executoras de obras públicas e exercentes do poder de polícia administrativa.

## 2. A FIGURA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Na mesma linha das Cartas anteriores, a Constituição de 1988 repele a tributação entre esferas de governo distintas, patenteando no seu art. 150, II, a, em termos claros e inconfundíveis, a chamada *imunidade recíproca* e, com isso, estimulando a unidade nacional. Tudo na acurada observação de Misabel Abreu Machado Derzi, na revisão e complementação que fez do clássico, "*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*", do inesquecível Aliomar Baleeiro.<sup>1</sup>

O precitado dispositivo constitucional assim está composto:

"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;

....."

Na seara acadêmica grassa interessante polêmica a respeito da exata conceituação do instituto constitucional da imunidade. Paulo de Barros Carvalho esgrima aguda avaliação crítica ao que chama de "noção corrente de imunidade tributária", que pensa a imunidade tributária como uma "limitação constitucional às competências tributárias dos entes políticos, excludente ou supressora do poder tributário impeditiva da norma impositiva".<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> ALIOMAR BALEIRO. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio : Forense. 1999. 7ª Edição, revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a EC 10/96 por Misabel Abreu Machado Derzi.

<sup>2</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 4ª edição. 1991. p.p. 105 e seguintes.

De fato, Rui Barbosa Nogueira<sup>3</sup>, Ives Gandra Martins<sup>4</sup>, José Cretella Júnior<sup>5</sup> e tantos outros juristas de igual escol não divergem do entendimento que a imunidade tributária se caracteriza como uma “limitação à competência tributária, por determinação exclusiva da Constituição, atingindo pessoas e bens, operando por supressão ou exclusão do poder de tributar”.

Paulo de Barros propõe a submissão deste habitual conceito a um “teste de congruência lógica, perguntando da amplitude sistêmica de cada afirmação, à luz de seus desdobramentos naturais”. E assim, verificando as premissas de cada uma das afirmações contidas no conceito habitual, com a argúcia de sempre, expõe o que, a seu ver, representam falhas e fissuras em cada um dos elementos comumente utilizados para descrever o instituto.<sup>6</sup>

Um dos pontos mais veementemente combatidos por Paulo de Barros é aquele que considera a imunidade como uma “limitação constitucional à competência tributária”. O autor afirma que “não existe cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade”.

Noutro ponto, refuta a idéia que a imunidade exclui ou suprime competência, pois a seu ver, a competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram. Noutro rechaça a analogia que se faz entre “imunidade e isenção”.

E assim segue, ao final propondo o seguinte conceito para a imunidade tributária:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.<sup>7</sup>

No entanto, independentemente da conclusão se a imunidade se constitui ou não em limitação ao poder de tributar; se ela caracteriza ou não hipótese de exclusão ou supressão do poder tributário, ou ainda se guarda ou não analogia com a *isenção*, o que importa ao alcance do presente estudo é que a imunidade se constitui em “obstáculo à incidência de regra jurídica de tributação,” o que equivale dizer, “o que é imune não pode ser tributado”, na feliz síntese de Hugo

---

<sup>3</sup> RUI BARBOSA NOGUEIRA. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 10ª edição, 1990, p. 171.

<sup>4</sup> IVES GANDRA MARTINS. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo : Saraiva. 3ª edição, 1991. p. 146.

<sup>5</sup> JOSÉ CRETELLA JÚNIOR. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. Rio : Forense Universitária, 1993. p. 87.

<sup>6</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *obra citada*, p. 107 e seguintes.

<sup>7</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO, *obra citada*, p. 117.

de Brito Machado <sup>8</sup>

Feitas estas breves digressões a respeito da conceituação do instituto, cabe analisar qual o alcance da imunidade recíproca na plêiade das espécies tributárias postas à disposição dos entes federativos. Qual o campo de atuação da norma imunizadora?

### 3. O CAMPO DE ATUAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

À luz da interpretação literal do texto constitucional, uma parte significativa da doutrina entende que a imunidade intergovernamental recíproca de que trata o art. 150, VI, a, atua tão somente em relação a tributos vinculados incidentes (impostos) sobre o “patrimônio, renda ou serviços”. Esta é a redação literal do Texto Constitucional.

Nesse sentido é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem a imunidade não atua sobre as taxas e contribuições de melhoria; não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais e sobre empréstimos compulsórios (salvo se tais tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou serviços) e, finalmente, não atua em relação a impostos cujo fato gerador seja diverso de renda, patrimônio ou serviços. <sup>9</sup>

Na mesma linha é o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>10</sup>, Ives Gandra Martins<sup>11</sup>, José Afonso da Silva<sup>12</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> e Luiz Emygdio da Rosa Junior<sup>14</sup>, dentre outros muitos.

No entanto, em contraposição a este pensamento, e novamente com muita veemência, Paulo de Barros Carvalho sustenta que não há fundamento para a *redução* da aplicação da imunidade apenas aos impostos:

“Querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela as taxas e a contribuição de melhoria. Tudo sobre o fundamento de que o texto do Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo art. 150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributos que Geraldo Ataliba nomina de não-vinculados. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e as contribuições de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os

---

<sup>8</sup> HUGO DE BRITO MACHADO. *Curso de Direito Tributário*. Rio : Forense. 1993. 6ª Edição. P. 184.

<sup>9</sup> SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio : Forense. 1991. 3ª edição. P. 338.

<sup>10</sup> BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Imunidades Tributárias*. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1998, p. 124-125.

<sup>11</sup> IVES GANDRA MARTINS. *Obra citada*, p. 146.

<sup>12</sup> JOSÉ AFONSO DA SILVA. *Curso de Direito Constitucional Positivo* São Paulo : Malheiros. 21ª edição. 2000. p. 697

<sup>13</sup> HUGO DE BRITO MACHADO. *Obra citada*, p. 184.

<sup>14</sup> LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR. *Manual de Direito Financeiro & Tributário*. Rio : Renovar. 1995. 10ª edição, p. 300.

títulos incompatível com aqueles tipos impositivos.

Nada mais infudado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria? Com assomos jurídicos, nenhum. Se a Constituição fala e refala nos impostos, tratando-os com a intimidade de quem os conhece pelo nome, é natural que utilize expedientes como a imunidade para lhes tracejar a feição. Com os gravames vinculados, sendo as menções constitucionais mais reduzidas, nem por isso deixou o constituinte de alcançá-los, como prova o versículo do art. 151, I, que estatui o primado da uniformidade. Ei-lo, na sua forma genuína:

É vedado:

I – À União institui tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município, em prejuízo de outro.

Em comentário ligeiro, Aliomar Baleeiro evoca a lembrança de que o dispositivo que aparece em todas as Constituições desde a de 1891, refere-se a **tributo** e, portanto, compreende, por definição legal e não apenas teórica, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. (Grifo do original.)<sup>15</sup>

No juízo do insigne Mestre, a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos denota uma exacerbada extensão de uma “particularidade constitucional” que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior, a saber, a escassa referência que a Constituição faz às exações vinculadas (taxas e contribuições de melhoria) em contraposição ao que sucede com as imposições vinculadas (impostos), que mereceram do constituinte amplo e significativo tratamento quando de sua conformação jurídica. Veja-se:

“Ao refletirmos acerca dos modos e dos meios que o político utiliza para esboçar as competências tributárias das pessoas dotadas de poder legislativo, iremos observar que as exações vinculadas (taxas e contribuições de melhoria) mereceram escassas referências, fundamentalmente concentradas no princípio de que, em tese, poderiam ser criadas tanto pela União quanto pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, firmando-se a legitimidade em função da pessoa que realizar a atuação específica. Isso vale para as taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, como também para aquelas instituídas com fundamento na prestação dos sérvios públicos. E, em idêntica proporção, aplica-se às contribuições de melhoria, que poderão ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que se verifique o pressuposto de fato, qual seja a valorização imobiliária como decorrência da realização de obra pública.

Além dessa outorga genérica, vemos que o legislador constitucional sublinha a contingência de que não se pode tomar como base de cálculo das taxas a que

---

<sup>15</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO. *Obra citada*. p.p. 112-113.

tenha servido para dimensionar a incidência dos impostos (art. 145, § 2º), que expressa, por outra retórica, a necessidade incontornável de fixar-se base de cálculos nas taxas, imperativo que não foi ainda devidamente digerido pela nossa dogmática.

Se é verdade que assim sucede no plano das imposições vinculadas, algo completamente diverso se dá no que concerne aos impostos. Aqui, o constituinte se manteve demoradamente, traçando, retrazendo, bordando, burilando e cinzelando, de forma atrevida, um sistema minucioso, feito com zelo e penetrado de tantos escrúpulos que até chega a confundir o aplicador menos precavido. Não deve surpreender, então, que apareça um número significativo de referências constitucionais especialmente viradas ao regime desse e daquele imposto.

Levemos em conta essas injunções, colhidas na linguagem do direito positivo brasileiro, e teremos explicada, por inteiro, a razão pela qual quase todas as imunidades aludem a impostos. Subsistem, contudo, alguns preceitos, como o da uniformidade tributária, em que nos é dado ver que o instituto é perfeitamente patível com a sistemática das taxas e da contribuição da melhoria.

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhece pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.”<sup>16</sup>

Não obstante a lucidez de tais conclusões, irrepreensíveis sob o ponto de vista científico, emanadas de jurista que é tido por todos como um dos maiores cientistas do Direito em atividade no país, o fato é que de longa data o Supremo Tribunal Federal tem entendimento firmado no sentido que a imunidade tributária recíproca somente atua em relação aos tributos vinculados (impostos). É o que diz a Súmula 324 do STF: “A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas”.

É certo que a referida Súmula foi editada ainda sob a égide da Constituição pretérita, tendo sido aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963. Todavia, pelo que se vê das recentes decisões do Supremo, o verbete ainda encontra-se em pleno vigor:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS.

1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, "f" e 150, VI, da Constituição Federal).

2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz

---

<sup>16</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO. *Obra citada*, p.p. 113-114.

alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Recurso Extraordinário parcialmente provido.”

(STF – RE 265749/SP – 2ª Turma – Relator Ministro Maurício Correa – Decisão de 27/05/2003 – DJU de 12/09/2003, p. 49. Grifou-se)

Deste modo, considerando que o Supremo Tribunal é quem dá a palavra final em matéria de interpretação do Texto Constitucional no país (Art. 102, CF), forçoso é nos curvamos ao entendimento que a imunidade constitucional prevista no art. 150, VI, a, da Constituição atua tão somente em relação a tributos vinculados, ou seja, atua apenas sobre os *impostos*, na literal acepção do termo.

Sacha Calmon<sup>17</sup> elabora quadro resumo dos impostos que, na linha do raciocínio supra, estariam sob o abrigo da imunidade em questão, a saber:

- a) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IRPJ);
- b) imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia entre vivos e mortos (ITBI);
- c) imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (IPTU); imposto sobre a propriedade rural (ITR);
- d) imposto sobre propriedade de veículos automotivos (IPVA);
- e) imposto estadual sobre *serviços* de transporte e comunicações (subsumidos no ICMS<sup>18</sup>);
- f) imposto municipal sobre serviços (ISS).

Feitas estas considerações, passemos ao exame dos conceitos de *serviços públicos, obras públicas e atividades inerentes ao exercício do poder de polícia administrativa* para, em seguida, examinarmos a possibilidade ou não da aplicação do instituto da imunidade recíproca quando as atividades retro citadas são exercidas por sociedades de economia mista.

#### **4. SERVIÇO PÚBLICO, OBRA PÚBLICA E EXERCÍCIO DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA**

Celso Antonio Bandeira de Mello define o *serviço público* como:

“toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada a satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.”<sup>19</sup>

Helly Lopes Meirelles estabelece um conceito que não difere do de Celso,

<sup>17</sup> SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Obra citada*. P. 341-342.

<sup>18</sup> Observe-se que não há imunidade em relação às operações de “circulação de mercadorias”, também subsumidas no ICMS, posto que tais operações são estranhas ao conceito de *renda, patrimônio* ou *serviços*.

<sup>19</sup> CELSO ANTONIO ANDEIRA DE MELLO. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros. 19ª edição. 2005. p. 632.

dizendo que serviço público é “todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais”, apenas acrescentando que as necessidades que o serviço público visa satisfazer podem ser “essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniência do Estado”.<sup>20</sup>

A atribuição do regime de Direito Público ao serviço público, segundo aponta Celso, visa instrumentar quem o tenha sob seu cargo os meios jurídicos necessários para assegurar a boa satisfação dos interesses públicos.<sup>21</sup>

Hely propõe uma classificação para os serviços públicos que leva em conta a essencialidade, a adequação, a finalidade e os destinatários dos serviços, de tal modo que os separa em públicos e de utilidade pública; próprios e impróprios do Estado; administrativos e industriais; “*uti universi*” (para toda a coletividade) e “*uti singuli*” (individualizado para usuário determinado).<sup>22</sup>

Com tal classificação, que para os fins do presente estudo não é necessário aqui detalhar, percebe-se que Hely considera como serviços públicos não só as atividades de serviços propriamente ditos (oferta de uma utilidade em benefício do usuário) como também as atividades de *execução de obras públicas* e relativas ao exercício do poder de polícia administrativa.

Celso adverte para a confusão que se faz ao designar como serviço público toda atividade administrativa desempenhada pelo Estado, tais como a construção de estradas, escolas, hospitais, ou a pavimentação de uma rua, que juridicamente são obras públicas. De igual modo, comumente são designadas como serviços as atividades de fiscalização preventiva ou repressiva, que juridicamente são classificadas como exercício do poder de polícia administrativa. Ainda quando não se qualifica como serviço público atividades estatais atinentes à exploração de atividade econômica regidas fundamentalmente pelo Direito Privado (por exemplo, a exploração de alguma atividade industrial pelo Estado).<sup>23</sup>

Como bem aponta Celso, sob o ponto de vista jurídico todas estas atividades são perfeitamente distinguíveis e não podem ser designadas como serviços públicos.

Carlos Roberto Passos e Otto Nogami, em seu prestigiado “Princípios de Economia”, prelecionam que serviços são utilidades que se caracterizam por serem intangíveis, ou seja, não podem ser tocados, fazendo parte desta categoria de bens, exemplificam os Mestres paulistas, os cuidados de um médico, os serviços de um advogado, os serviços de transporte etc. Serviços, ainda ensinam, acabam no mesmo momento de sua produção. Portanto, caracterizam-se pela utilização praticamente instantânea e pela constatação que não podem

---

<sup>20</sup> HELY LOPES MEIRELLES. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 14ª edição, 1989, p. 289.

<sup>21</sup> CELSO ANTONIO ANDEIRA DE MELLO. *Obra citada*. p. 633.

<sup>22</sup> HELY LOPES MEIRELLES. *Obra citada*, p. 290.

<sup>23</sup> CELSO ANTONIO ANDEIRA DE MELLO. *Obra citada*. p. 642.

ser estocados<sup>24</sup>.

Por essa razão é que procuramos destacar neste estudo os serviços públicos propriamente ditos das obras públicas e das atividades inerentes ao exercício do poder de polícia administrativa. Os institutos do Direito Tributário se assentam sobre termos técnicos dirigidos a técnicos. Assim sendo, não se pode confundir o termo serviços com outros tipos de atividades que são perfeitamente distintos entre si.

Assim é que encontramos bem definidas as seguintes atividades que podem ser praticadas pelo Estado, sob o regime de Direito Público:

- a) serviços públicos
- b) execução de obras públicas;
- c) exercício do poder de polícia administrativa.

## **5. A NATUREZA JURÍDICA DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA – INSTRUMENTOS DE DESCENTRALIZAÇÃO DA ATIVIDADE ESTATAL**

Em princípio, o titular da *prestação dos serviços públicos*, da *execução de obras públicas* e do *exercício do poder de polícia administrativa* é o Estado, representado pela União, Estados, Distrito Federal e Município. No entanto isso não significa que tais atividades deverão ser obrigatoriamente prestadas e exercidas pela Administração Direta dos entes políticos. Tanto poderão ser prestadas e exercidas diretamente como poderá também o Estado *promover a prestação e execução*, conferindo as atribuições a entidades da sua Administração Indireta ou ainda a entidades estranhas ao seu aparato administrativo, como particulares ou pessoas de direito público interno ou da administração indireta destas.<sup>25</sup>

A esta sub atribuição de atividades, feita pelo Estado a outros entes, se dá o nome de descentralização administrativa.

Explicando a descentralização administrativa no contexto da reforma estatal, Maria Sylvia Zanella Di Pietro aponta que deve ficar a cargo do Poder Público somente atividades essenciais e tipicamente do Estado, assim como atividades sociais e econômicas que o particular não possa desempenhar.<sup>26</sup>

Odete Medauar ensina que para que ocorra a descentralização administrativa é necessário: a) atribuir personalidade jurídica a um ente diverso da entidade matriz (União, Estado, Distrito Federal ou Município); b) conferir ao ente descentralizado poderes de decisão em matérias específicas; c) estabelecer normas de controle a ser exercido pelo poder central sobre o ente descentralizado. Afirma Odete que no Brasil a descentralização administrativa realiza-se com os entes da Administração Indireta; quer dizer: são produtos da

---

<sup>24</sup> PASSOS, Carlos Roberto M.e NOGAMI, Otto. *Princípios de Economia*. São Paulo : Editora Pioneira. 3ª edição. 2000. p. 11.

<sup>25</sup> CELSO ANTÔNIO ANDEIRA DE MELLO. *Obra citada*. p. 641.

<sup>26</sup> MARIA SILVIA ZANELLA DI PIETRO. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo : Atlas. 1996, p. 22-23.



descentralização administrativa no Brasil, as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.<sup>27</sup>

Por sinal, o Direito Constitucional Brasileiro conhece a existência de pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços públicos, como pode se ver do art. 37, § 6º, da Carta, que cuida da responsabilidade objetiva do Poder Público<sup>28</sup>:

“Art. 37.

.....

§ 6º - as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa”.

Assim, um extenso rol de atribuições, originariamente cometidos à Administração Direta, pode ser por esta conferido para as sociedades de economia mista, dentre as demais entidades supra referida.

As sociedades de economia mista, segundo a definição de Hely Lopes Meirelles, são “pessoas jurídicas de Direito Privado, com participação do Poder Público e de particulares no seu capital e na sua administração, para a realização de atividade econômica ou serviço de interesse coletivo outorgado ou delegado pelo Estado”.<sup>29</sup>

A possibilidade de instituição de sociedades de economia mista como entes de *descentralização* das atividades da Administração Pública está explicitamente entendida em diversos dispositivos da Constituição Federal, a saber, artigos 22, XXVII, 37, XVII, 37, XIX, 71, II, 173, § 1 e 2º. Conclui-se do exame destes dispositivos que, conquanto as sociedades de economia tenham natureza privada (art.173, § 1º, II), estão sob o influxo das normas de direito público. Por exemplo, sujeitam-se à lei de licitações (art. 173, § 1º, III) e são fiscalizadas pelos tribunais de contas (art. 71, II);

É importante frisar que o fato de a sociedade de economia mista sujeitar-se às regras de direito privado e o fato de poder este tipo de sociedade eventualmente explorar atividade econômica, não lhe retira a condição para o exercício de atividades atinentes ao *poder de polícia administrativa*. (além de poder prestar serviços públicos e executar obras públicas).

Com efeito, o Direito Positivo Federal conhece a possibilidade de exercício dos atos de polícia por sociedade de economia mista, como pode se inferir da exegese do disposto no art. 1.º da Lei n.º 9.873, de 23.11.99, que estabelece

---

<sup>27</sup> ODETE MEDAUAR. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1996, p. 64.

<sup>28</sup> STF, RE 230.072/RS, Relator Ministro Carlos Velloso

<sup>29</sup> HELY LOPES MEIRELLES. *Obra citada*, p. 323.

prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta. Veja-se:

“Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado”.

Portanto, pode se dizer que as sociedades de economia mista, em síntese, apresentam as seguintes características jurídicas:

- a) somente podem ser instituídas mediante prévia autorização legal; (art. 37, XIX, CF);
- b) são espécies do gênero paraestatal, porque dependem do Estado para sua criação, e ao lado do Estado e sob seu controle desempenham as atribuições de interesse público que lhes forem cometidas.
- c) integram a denominada Administração Indireta;
- d) revestem a forma das empresas particulares, admitem lucro e se regem pelas normas das sociedades mercantis, com as adaptações impostas pelas leis que autorizarem sua criação e funcionamento. (Art. 173, § 1º, II, CF)
- e) conquanto tenham natureza privada, estão sob o influxo das normas de direito público. Por exemplo, sujeitam-se à lei de licitações (Art. 173, § 1º, II, CF) e são fiscalizadas pelos tribunais de contas (art. 71, II, CF);
- f) as atividades de prestação de serviços públicos, execução de obras públicas e o exercício do poder de polícia administrativa podem ser conferidos para sociedades de economia mista que, por essa razão, não podem ser tidas como simples exploradoras de atividades econômicas;
- g) as prerrogativas dos órgãos públicos também são atribuíveis às sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos executoras de obras públicas e quando no exercício de polícia administrativa.

## **7. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA QUE PRESTAM SERVIÇOS PÚBLICOS, QUE EXECUTAM OBRAS PÚBLICAS OU QUANDO NO EXERCÍCIO DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA**

Como visto acima, o art. 150, VI, a, da Carta Constitucional consagra a regra da imunidade intergovernamental recíproca, que impede que os entes políticos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) estabeleçam imposto (tributo não vinculado) sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

A questão colocada no início do presente estudo diz respeito à possibilidade da abrangência desta imunidade quanto às atividades das sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, executoras de obras públicas e exercentes de polícia administrativa.

Pela análise que se fez ao longo deste estudo, é forçoso reconhecer que a

imunidade tributária em questão alcança as sociedades de economia mista quando exercentes das atividades públicas retro referidas. A atribuição de tais atividades públicas para as sociedades de economia mista é perfeitamente legítima, como instrumentos que são da descentralização da atividade estatal. Embora sujeitas ao regime de direito privado, as sociedades de economia mista sofrem influxos do direito público e quando exercentes de tais atividades públicas devem gozar de todos os privilégios e prerrogativas atribuíveis a entidades estatais centralizadas.

Nas hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção tributária ou dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, a interpretação do texto legal deve ser literal, conforme dispõe o art. 111, do Código Tributário Nacional. No caso, da imunidade tributária, no entanto, a interpretação deve ser feita de teleológica, tendo em vista os objetivos que o Estado almeja ao conceder tais privilégios fiscais<sup>30</sup>.

De outro lado, a exceção de que trata o § 3º, do art. 150, da CF, não se aplica ao caso das sociedades de economia enquanto exercentes das atividades públicas supra referidas, uma vez que a disposição deste § 3º atinge apenas a exploração, pela entidade estatal, de atividade econômica regida pelo direito privado (por exemplo, quando a sociedade de economia mista está explorando comercialmente uma atividade de industrialização de produtos: siderúrgicos).

Com efeito, não poderá o Estado gozar de privilégios quando estiver explorando atividade de produção ou comercialização de bens ou prestação de serviços, tendo em vista o princípio constitucional de livre concorrência previsto no inciso IV, art. 170, CF/88, posto que, caso viesse a dispor de tais privilégios, restaria desequilibrada a competição no mercado.<sup>31</sup>

A interpretação que as atividades públicas exercidas pelas sociedades de economia mista beneficiam-se da imunidade tributária recíproca prevista na Constituição está em conformidade com a jurisprudência, colhendo-se do Supremo Tribunal Federal diversas decisões em favor da mesma Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, das quais colaciona-se:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO.

I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é

---

<sup>30</sup> ROGÉRIO EMILIO DE ANDRADE. Considerações Acerca do Reconhecimento de Imunidade Tributária e da Concessão de Privilégios Fiscais às Empresas Públicas Prestadoras de Serviços Públicos. Artigo. Revista Eletrônica da AGU. Capturado em 04/04/2006. [https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano\\_II\\_outubro\\_2001/05102001RogerioElmunidadeTributaria.pdf](https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano_II_outubro_2001/05102001RogerioElmunidadeTributaria.pdf)

<sup>31</sup> FABIO LINS DE LESSA CARVALHO. *Parecer: Operações financeiras realizadas por agência reguladora municipal. Natureza autárquica da agência reguladora. Aplicação da regra constitucional da imunidade tributária recíproca.* [http://www.abar.org.br/parecer001\\_abar.doc](http://www.abar.org.br/parecer001_abar.doc). Capturado em 04/04/2006.

prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a.

II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido.”

(STF – 2ª Turma – RE 407.099/RS – Relator Ministro Carlos Veloso – ECT x Município de São Borja – Decisão de 22/06/2004 – DJU de 06/08/2004)

## 8. CONCLUSÕES:

Com base na interpretação teleológica dos dispositivos constitucionais tributários e relativos à ordem econômica, concluímos o seguinte:

- a) A imunidade intergovernamental recíproca de que trata o art. 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal diz respeito tão somente aos *impostos*, assim considerados os tributos vinculados, excluindo-se, assim, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.
- b) A imunidade somente diz respeito aos impostos incidentes sobre o *patrimônio*, a *renda* e os *serviços* dos entes políticos;
- c) Deste modo, os *impostos* ao abrigo da imunidade intergovernamental recíproca são os seguintes: imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IRPJ); impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, exceto os de garantia entre vivos e mortos (ITBI); imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (IPTU); imposto sobre a propriedade rural (ITR); imposto sobre propriedade de veículos automotivos (IPVA); imposto estadual sobre *serviços* de transporte e comunicações (subsumidos no ICMS); imposto municipal sobre *serviços* (ISS).
- d) As atividades de prestação de serviços públicos, execução de obras públicas e o exercício do poder de polícia administrativa podem ser conferidos para sociedades de economia mista que, por essa razão, não podem ser tidas como simples exploradoras de atividades econômicas;
- e) A imunidade tributária em questão alcança as sociedades de economia mista em relação às suas atividades de prestação de serviços públicos, execução de obras públicas e exercício do poder de polícia administrativa;
- f) O fato de eventualmente as sociedades de exercerem, ao lado de atividades públicas, atividades de exploração de atividade econômica regida pelo direito privado não afasta o privilégio da imunidade intergovernamental recíproca em relação às atividades públicas por ela exercida. As atividades de exploração de atividade econômica regida pelo direito privado serão tributadas assim com as empresas particulares.

## **BIBLIOGRAFIA**

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo : Editora RT. 2.<sup>a</sup> ed., 1975.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro : Forense. 10.<sup>a</sup> ed., 1984.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro : Forense. 7.<sup>a</sup> ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi : 1999.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo : Malheiros, 6.<sup>a</sup> edição.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 4.<sup>a</sup> ed., 1991.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros. 4.<sup>a</sup> ed., 1993.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário*. Rio : Forense. 3.<sup>a</sup> edição.
- COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, Lançamento e Relação Jurídica Tributária*. São Paulo : Editora RT. 1993.
- CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro : Forense. 13.<sup>a</sup> edição, 1994.
- CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. Rio : Forense Universitária, 1993.
- LACOMBE, Américo. *Obrigação Tributária*. Florianópolis : Obra Jurídica. 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Rio : Forense. 6.<sup>a</sup> ed. 1993.
- MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo : Saraiva. 3.<sup>a</sup> ed., 1991.
- MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo : Editora RT. 1996.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo : Editora RT. 14.<sup>a</sup> edição, 1989.
- MELLO, Celso Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo : Malheiros. 2005. 19.<sup>a</sup> ed.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio : Forense. 1997, 3.<sup>a</sup> edição.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imunidades Tributárias*. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1998.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 1980, 5.<sup>a</sup> edição.
- PASSOS, Carlos Roberto M.e NOGAMI, Otto. *Princípios de Economia*. São Paulo : Editora Pioneira. 3.<sup>a</sup> edição. 2000.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Do. *Direito Administrativo*. São Paulo : Atlas. 3.<sup>a</sup> edição, 1992

- ROLIM, Luiz Antonio. *A Administração Indireta, as Concessionárias e Permissionárias em Juízo*. São Paulo : RT. 2004.
- ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Tributário*. Rio : Renovar. 1995. 10ª edição.
- SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo : Malheiros. 12.ª edição.
- ANDRADE, Rogério Emilio de. *Considerações Acerca do Reconhecimento de Imunidade Tributária e da Concessão de Privilégios Fiscais às Empresas Públicas Prestadoras de Serviços Públicos*. Artigo. Revista Eletrônica da AGU. Capturado em 04/04/2006. [https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano\\_II\\_outubro\\_2001/05102001RogerioElmunidadeTributaria.pdf](https://redeagu.agu.gov.br/UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano_II_outubro_2001/05102001RogerioElmunidadeTributaria.pdf)
- CARVALHO, Fábio Lins de Lessa. *Parecer: Operações financeiras realizadas por agência reguladora municipal. Natureza autárquica da agência reguladora. Aplicação da regra constitucional da imunidade tributária recíproca*. [http://www.abar.org.br/parecer001\\_abar.doc](http://www.abar.org.br/parecer001_abar.doc). Capturado em 04/04/2006.