

(IN)TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO: ANÁLISE SISTÊMICA

(NON)TAXATION OF SERVICES PROVIDED BY THE STATE: SYSTEMIC ANALYSIS

JEFFERSON MARCOS BIAGINI MEDINA

Professor de Direito Tributário da Universidade Estadual de Ponta Grossa- UEPG. Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP (área de concentração: Direito Tributário). Coordenador do Projeto de Pesquisa "Tributação em face dos princípios constitucionais e tributários" no Curso de Direito da UEPG. Chefe do Departamento de Direito do Estado do Curso de Direito da UEPG. Advogado. jeffersonbiaginimedina@yahoo.com.br

Resumo: A análise da (in)tributação dos serviços prestados pelo Estado se faz por coordenação sistêmica, na visão de que o direito é construído em linguagem e se qualifica como sistema comunicacional. Neste aspecto, o presente estudo ocorre nos limites epistemológicos do direito público (constitucional, tributário e administrativo), da teoria geral do direito, da filosofia do direito e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, através do método semiótico, em seus planos sintático, semântico e pragmático, à compreensão da fenomenologia da incidência das imunidades tributárias nos serviços públicos, da tributação nos serviços governamentais qualificados como de atividade econômica e dos respectivos regimes jurídicos a que se submetem. Assim, se oferece ao operador do direito um exercício de subsunção da ocorrência das incidências de tributação ou de imunidade dos serviços prestados pelo Estado, tipificadas por normas no plano da realidade jurídica com incidência na realidade fática ou social, com o objetivo de aplicação, ou seja, de constituição do fato jurídico tributário ou do fato jurídico imune, por norma individual e concreta, no plano da facticidade jurídica.

Palavras-chaves: serviços públicos; tributação; imunidade.

Abstract: The analysis of the (non)taxation of services provided by the State is done by systemic coordination, in the outlook that the law is constructed in language and qualifies as a communication system. In this regard, the present study occurs within the epistemological limits of public law (constitutional, tax and administrative), legal theory, philosophy of law and jurisprudence of the Federal Supreme Court, through the semiotic method, in its syntactic, semantic and pragmatic plans, to the understanding of the phenomenology of the incidence of tax immunities in public services, of taxation in government services qualified as economic activity and the respective legal regimes to which they are submitted. Thereby, the legal representative is offered an exercise in subsuming the incidence of taxation or immunity from services provided by the State, typified by rules in terms of legal reality with an impact on factual or social reality, for the purpose of application, that is, the legal fact constitution of the taxation or the immunity from taxation, by individual and concrete rule, in terms of facticity of law.

Keywords: public services; taxation; immunity.

Sumário: 1. Introdução - 2. Competência tributária e imunidades tributárias: 2.1. Imunidade tributária como limite objetivo ao poder de tributar; 2.2. Imunidade tributária recíproca - 3. Serviços prestados pelo Estado: 3.1. Dimensão constitucional; 3.2. Dimensão no direito administrativo; 3.3. Dimensão no direito tributário: 3.3.1. Matriz constitucional dos serviços prestados pelo Estado; 3.4. Dimensão pragmática no Supremo Tribunal Federal: 3.4.1. Regime jurídico das sociedades de economia mista e das empresas públicas; 3.4.2. Parâmetros estabelecidos pelo STF para a concessão de extensão das imunidades recíprocas às sociedades de economia mista e às empresas públicas; 3.4.3. Julgados conformadores dos parâmetros de extensão das imunidades recíprocas às sociedades de economia mista e às empresas públicas; 3.4.4. Atividades próprias de Estado desempenhadas por delegação; 3.4.5. Serviços prestados em regime de exclusividade e em regime de concorrência - 4. Considerações Finais - 5. Referências.

1. INTRODUÇÃO

A análise cognitiva do tema proposto se faz por coordenação sistêmica, com o objetivo de ordená-lo no âmbito da realidade jurídica e distinguir quando os serviços prestados pelo Estado são imunes ou tributados.

Neste aspecto, se opera com a ideia de que o direito é construído pela linguagem e se qualifica como um sistema comunicacional, onde se considera o emissor da mensagem jurídica, a própria mensagem jurídica, o canal de sua veiculação e o receptor da mensagem jurídica no processo dialético deste fenômeno comunicacional.¹

Assim, o direito se caracteriza como objeto da cultura humana, num dado momento histórico (tempo), num determinado território (espaço) e se expressa em linguagem prescritiva para regular condutas interpessoais, com o escopo de pacificação social e repercute os valores que a sociedade deseja sejam realizados num determinado tempo histórico e espaço geográfico.

A demarcação do objeto deste estudo ocorre no âmbito dos limites epistemológicos no campo do direito público (constitucional, tributário e administrativo), da teoria geral do direito, da filosofia do direito e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que entrelaçados permitem uma reflexão do tema à sua melhor compreensão.

Portanto, o método usado neste exercício de compreensão da fenomenologia da tributação ou não, dos serviços prestados pelo Estado, na seara da dogmática jurídica é o semiótico, nos seus três planos de investigação: sintático, semântico e pragmático. No sintático, se analisa a permissão ou proibição da tributação dos serviços prestados pelo Estado, a constitucionalidade e validade das regulações no âmbito das competências tributárias dos entes federados; no semântico, se investiga as significações do produto legislativo que regula a matéria do tema e no pragmático, se examina a aplicação das normas reguladoras que proíbem ou permitem a tributação dos serviços prestados pelo Estado e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 164.

O tema proposto discute e analisa a guerra fiscal travada em relação aos serviços que são considerados públicos e os serviços que não são considerados públicos, ou seja, os serviços que são considerados imunes e aqueles que são tributados.

2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Assim, à análise do tema proposto, de um lado figuram as hipóteses normativas de tributação no exercício das competências tributárias pelos entes federados, ou seja, as normas que permitem tributar e, de outro lado, as hipóteses normativas de imunidade tributária, isto é, as normas que proíbem tributar.

Tais normas expressam nos seus núcleos deônticos uma associação de modais (PO) - permitido obrigar - atributivo ao poder de tributar e (VO) - proibido obrigar -, que prescreve a incompetência para tributar.²

As normas constitucionais que veiculam as hipóteses de imunidade tributária se inserem no âmbito das normas delimitadoras das competências tributárias e se caracterizam como normas de estrutura, gerais e abstratas, de igual hierarquia, que moldam o subsistema constitucional tributário.

As normas de imunidade tributária expressas no texto constitucional colaboram na demarcação das competências do poder de tributar por meio de normas proibitivas que estabelecem a incompetência dos entes federados para tributar nas hipóteses tipificadas constitucionalmente como imunes.

Em relação às hipóteses de imunidade tributária Paulo de Barros Carvalho doutrina que:

[...] a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que fixa a imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.³

José Souto Maior Borges anota que “a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das [...] regras negativas de competência”,⁴ ou seja, a regra de imunidade se caracteriza como redutora do poder de tributar, pois “certos fatos ou pessoas são subtraídas do campo reservado ao exercício da competência tributária”.⁵

² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 214.

³ CARVALHO, op. cit., p. 203.

⁴ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 182.

⁵ *Ibidem*.

Em relação a competência tributária José Souto Maior Borges assevera que:

[...] já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas que determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido.⁶

No plano semântico das imunidades tributárias, se tomada a locução linguística “demarcar ou limitar a competência tributária”, como significado de fixar, circunscrever ou estabelecer marcos de competência tributária, se afere que a referida locução linguística denota a fixação ou estabelecimento de marcos no exercício competencial do poder de tributar dos entes federados.

2.1. Imunidade tributária como limite objetivo ao poder de tributar

Eurico Marcos Diniz de Santi, expressa seu entendimento de que as “imunidades são limites objetivos”⁷ ao poder de tributar.

Tácio Lacerda Gama escreve que “[...] as imunidades tributárias são proposições que compõem a norma de competência tributária restringindo um ou mais aspectos de sua materialidade”⁸ e que, “não há diferenças objetiva entre princípios e imunidades”⁹, pois as imunidades se caracterizam “como princípio que veicula um limite objetivo”.¹⁰

As imunidades tributárias como princípios que veiculam limites objetivos ao poder de tributar, no âmbito das competências tributárias dos entes federados, são instrumentos destinados a realizar valores que o sistema jurídico visa atingir, de forma indireta e mediata.¹¹

As imunidades tributárias não se restringem a proibição de instituição de impostos como uma das espécies de tributo, mas do gênero tributo.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho escreve que “[...] a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere a impostos carece de consistência veritativa”,¹² pois as imunidades tributárias não se aplicam somente aos impostos porque “[...] a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza

⁶ BORGES, José Souto Maior. Limitações constitucionais à tributação. In: *IV Curso de especialização em direito tributário*, vol. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 378.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coordenação geral). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 65.

⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 253.

⁹ *Ibidem*, p. 254.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 180.

¹² *Ibidem*, p. 210.

daquelas que se conhecem pelo nome de *imunidades tributárias*, e trazem alusão explícita às taxas e contribuições de melhoria”.¹³

2.2. Imunidade tributária recíproca

O tema da tributação ou não tributação ou das imunidades dos serviços prestados pelo Estado reside no âmbito das competências tributárias dos entes federados.

As hipóteses de não tributação recíproca, isto é, das imunidades tributárias recíprocas dos entes federados, segundo as prescrições do Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, parágrafos 2º e 3º da CRFB, no que tange a instituição de *impostos* sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, extensiva às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, condiciona que tais hipóteses estejam vinculadas às finalidades estatais, conforme dispõe a parte final do parágrafo 2º, do dispositivo retro citado.¹⁴

Roque Antonio Carrazza ao tecer comentários sobre a imunidade tributária recíproca, defende a ideia que esta espécie de imunidade não se aplica tão somente aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos entes federados, mas que se estende a todos os impostos, pois quando o constituinte consignou a vedação dos entes federados instituírem “impostos sobre patrimônio, renda ou serviços” entre si, usou a linguagem econômica e não jurídica; e, assim sendo, a imunidade recíproca faz referência a todos os impostos; e, mesmo porque, os entes federados não podem exigir quaisquer impostos uns dos outros, criando embaraços ou anulando suas ações.¹⁵

Hugo de Brito Machado registra que as imunidades recíprocas não podem ser interpretadas literalmente; e, portanto, não se limitam apenas aos impostos.¹⁶

Ricardo Lobo Torres anota que as imunidades recíprocas positivadas na CRFB são únicas em relação ao direito comparado, pois nos demais países elas “aparecem nas codificações ou na legislação ordinária, ou são descobertas pelo trabalho casuístico da jurisprudência”.¹⁷

Isto ocorre, em razão da forma de Estado da República Brasileira ser federativa desde a proclamação da República em 1889 e gravada nas Constituições de 1891 no Artigo 1º, de 1934 no Artigo 1º, de 1937 no Artigo 3º, de 1946 no Artigo 1º, de 1967 no Artigo 1º e de 1967 com a Emenda Nº 01, de 1969 no Artigo 1º, e de 1988 em seu Artigo 1º.

¹³ *Ibidem*, p. 210-211.

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 jul. 2020.

¹⁵ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 790.

¹⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003. p. 180-181. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 289.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Vol. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.232.

A CRFB de 1988 no Artigo 60, parágrafo 4º prescreve que a forma federativa da República brasileira é cláusula pétrea.

Portanto, “imodificável qualquer elemento conceitual da Federação”.¹⁸

Isso denota, “[...] que a autonomia dos entes federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de autoadministração”¹⁹ e está conectado ao Princípio da Separação de Poderes exarado no Artigo 2º da CRFB.

Se a forma federativa da República brasileira não pode ser alterada por emenda constitucional, “[...] muito menos poderá fazer a lei tributária exigindo imposto de pessoa política”.²⁰

Ricardo Lobo Torres anota que a imunidade recíproca dos entes públicos tem por conteúdo exclusivo os impostos e seus adicionais.²¹

O Princípio da Imunidade Recíproca na CRFB proclama não só o Princípio Federativo, mas o Princípio da Isonomia das Pessoas Políticas e da Autonomia dos Municípios como prescrevem os Artigos 18, 29 e 30 da CRFB.

A não tributação dos entes federados entre si ou de imunidade recíproca, conforme dicção constitucional de não instituição *de impostos* sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, estão condicionados às finalidades estatais, que no federalismo brasileiro é “[...] essencial à sobrevivência do regime e à afirmação da liberdade”.²²

Na ação de tributar, “se pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado”,²³ fato inexistente entre as pessoas políticas no Estado brasileiro, pois elas desfrutam de isonomia jurídica entre si.

Contrariamente, se inexistisse a hipótese de imunidade recíproca das pessoas políticas e se houvesse a possibilidade de tributação mútua entre elas, estar-se-ia violando a liberdade individual e comprometendo o equilíbrio federativo e o garantismo de direitos fundamentais, pois os direitos fundamentais são garantidos pelos serviços públicos.

Ricardo Lobo Torres não só defende esta ideia, como ensina que “[...] a própria definição de serviço público está ligada aos direitos de liberdade”²⁴ e, que [...] a

¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2012. p. 67.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade da empresa brasileira de correios e telégrafos – ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 26.

²¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Vol. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p.241 e 243.

²² *Ibidem*, p.233.

²³ CARRAZZA, *Op. cit.*, p. 28.

²⁴ TORRES, *Op. cit.*, p.83.

proteção das liberdades através do serviço público específico e divisível projetada, no campo tributário, como contraprestação financeira, a figura da taxa”.²⁵

A imunidade recíproca tem como objetivo imediato garantir o equilíbrio federativo, o funcionamento e eficiência dos entes federados e a preservação dos órgãos públicos.²⁶

Diante do exposto, neste trabalho, por congruência sistêmica e visão teleológica, defendo a ideia que o dispositivo do Artigo 150, VI, “a” da CRFB ao estabelecer a imunidade recíproca, veda a instituição de tributos entre os entes federados sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, e não somente de impostos; portanto, o referido dispositivo constitucional não deve ser interpretado literalmente.

Neste sentido, se espera a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal que no RE 424.227/SC²⁷ julgou ser a imunidade recíproca aplicável somente a impostos e não a taxas, e no RE 831.381 AgR-AgR/PR²⁸ julgou que a imunidade tributária recíproca é aplicável somente aos impostos e não alcança as contribuições sociais.

3. SERVIÇOS PRESTADOS PELO ESTADO

No âmbito dinâmico da fenomenologia da incidência tributária e da imunidade tributária, vários questionamentos surgem das prescrições contidas no texto da CRFB em sua dimensão sintática, que precisam ser analisados na dimensão semântica ou das significações com relação as hipóteses prescritas de tributação ou de imunidade dos serviços prestados pelo Estado veiculadas no plano da realidade jurídica, destinadas a incidir no plano da realidade fática ou social, para que os operadores do direito possam realizar a adequada subsunção das hipóteses de incidências tributárias ou das imunidades tributárias, para que na dimensão pragmática, tais hipóteses normativas possam ser aplicadas na realidade social ou fática, com o objetivo de constituir o fato jurídico tributário ou fato jurídico imune no plano da realidade da facticidade jurídica, através de linguagem competente e pela teoria das provas, ou seja, para que seja constituído o fato jurídico tributário ou o fato jurídico imune por norma individual e concreta.

Portanto, indaga-se: o que são finalidades estatais? O que é serviço público? Qual o regime jurídico do serviço público? Qual é o objetivo do serviço público? Qual é o objeto regulado pelo serviço público? Quais são as atividades econômicas exercidas pelo Estado que não pertencem à livre iniciativa? Quais são as atividades econômicas exercidas pelo Estado que se submetem ao regime de direito privado? Quando incidem as normas de tributação ou as normas de imunidade nos serviços

²⁵ *Ibidem*, p.84.

²⁶ Cf. TORRES, *Op. cit.*, p. 234 e 235.

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 424.227/SC*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=368448>. Acesso em: 05 ago. 2020.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 831.381/PR*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur382292/false>. Acesso em: 05 ago. 2020.

prestados pelo Estado? Os serviços públicos prestados por pessoas jurídicas de direito privado ou pelo terceiro setor são tributáveis?

As reflexões às respostas dos questionamentos acima elencados necessitam ser realizadas no âmbito do direito constitucional, administrativo e tributário, sob o influxo da teoria geral e da filosofia do direito, sem olvidar do método ora empregado, ou seja, do método semiótico.

3.1. Dimensão constitucional

O tema ora abordado, na dimensão constitucional encontra suporte no Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, parágrafos 2º e 3º da CRFB, que nas dimensões sintática, semântica e pragmática, repercute o cenário prescritivo, de validade, significação e aplicação dos regimes jurídicos atrelados aos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos serviços públicos e dos serviços submetidos à atividade econômica, diante do conteúdo normativo expresso nos Artigos 175 e 173 da CRFB.

Isto denota que o universo dos serviços prestados pelo Estado para a satisfação das necessidades públicas, podem ser qualificados como serviços públicos e de atividades econômicas.

Neste sentido, Marçal Justen Filho anota que:

Essa diferenciação é extraída precipuamente do cotejo entre os Artigos 173 e 175 da CF/88. Aquele estabelece que o Estado, em situações especiais, pode exercer diretamente atividades enquadradas no âmbito do domínio econômico propriamente dito, enquanto este prevê que a prestação dos serviços públicos incumbe ao Estado.²⁹

A CRFB em seu título VII ao tratar da ordem econômica e financeira em seu Artigo 170 proclama ser “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa [...]”;³⁰ e, no Artigo 173 com as ressalvas expressas na Constituição prevê que “a exploração da atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definido em lei”.³¹

O Artigo 173 da CRFB/88, em seu parágrafo 1º, prescreve que “a lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica [...]”³² e no inciso II, determina que a

²⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. O regime jurídico das empresas estatais e a distinção entre “serviço público” e “atividade econômica”. *Revista de direito do estado*, Renovar: Rio de Janeiro, n. 01, p. 120, jan./fev. 2006.

³⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 26 mar. 2020.

³¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 26 mar. 2020.

³² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 26 mar. 2020.

lei estabelecerá “a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”.³³ Ainda, no parágrafo 2º exara que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado”.³⁴

O Artigo 175 da CRFB preceitua que “incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

A imunidade tributária dos serviços prestados pelo Terceiro Setor está prevista no Artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da CRFB, ou seja, às instituições sem fins lucrativos *que contribuem com o Estado na prestação de serviços de interesse público; imunidade, que está condicionada ao requisitos formais estabelecidos em Lei Complementar; ou seja, aos requisitos formais estabelecidos no CTN em seu Artigo 14, incisos I, II e III.*

Assim sendo, é no âmbito constitucional que o substrato formal dos serviços públicos é delineado, ou seja, somente se caracterizam com finalidades estatais os serviços públicos estritamente prestados sob o regime jurídico administrativo de direito público e orientado pelos princípios do serviço público.

3.2. Dimensão no direito administrativo

A qualificação dos serviços prestados pelo Estado como serviços públicos ou como serviços de atividade econômica, no âmbito do direito administrativo é de suma importância em razão do regime jurídico que regulará tais serviços; regime de direito público e de direito privado, respectivamente.

Nos serviços qualificados como público é vedado sua prestação por particulares, salvo as hipóteses de concessão ou permissão; e, os serviços qualificados como de atividade econômica, se submetem ao princípio da livre iniciativa, onde o Estado terá restrições para prestá-los.³⁵

Celso Antonio Bandeira de Mello define serviço público como:

[...] Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e

³³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 26 mar. 2020.

³⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 26 mar. 2020.

³⁵ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. O regime jurídico das empresas estatais e a distinção entre “serviço público” e “atividade econômica”. *Revista de direito do estado*, Renovar: Rio de Janeiro, n. 01, p. 121, jan./fev., 2006.

de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.³⁶

O conceito de serviço público retro formulado, de um lado, projeta que tais serviços serão prestados com o objetivo de oferecer utilidade ou comodidade material destinadas à satisfação da coletividade em geral, fruível singularmente pelos administrados e de outro lado, projeta que tais serviços serão prestados sob o regime de direito público.

Assim, o conceito em análise projeta os dois elementos que compõem a noção de serviço público: o substrato material e o substrato formal.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello o “[...] substrato material, consistente na prestação de utilidade ou comodidade fruível singularmente pelos administrados”,³⁷ tidos como próprios do Estado no tempo histórico tangenciado e, o substrato formal “[...] consistente em um específico regime de direito público, isto é, numa ‘unidade normativa’”.³⁸

A unidade normativa segundo Celso Antonio Bandeira de Mello é “formada por princípios e regras caracterizados pela supremacia do interesse público sobre o privado e por restrições especiais, firmados uns e outros em função da defesa de valores especialmente qualificados no sistema normativo”.³⁹

Em sua doutrina, Celso Antonio Bandeira de Mello distingue serviço governamental de serviço público ao expressar que:

[...] quando houver prestação de utilidade ou comodidade, oferecida pelo Estado e fruível diretamente pelos administrados, haverá *serviço governamental*, mas não necessariamente serviço público. Este só existirá se o regime de sua prestação for o regime administrativo [...] atividade prestada sob o regime de Direito Público.⁴⁰

Assim sendo, o substrato formal consubstanciado no regime de direito público que orienta o *dever ser* do serviço público, que por sua natureza jurídica, não pode pertencer ao *dever ser* do serviço privado, ou seja, os serviços públicos não se inserem no campo de exploração da atividade econômica destinado a exploração empresarial no âmbito do direito privado; e, se o Estado adentra neste campo, ainda que por exceção, suas atividades não serão subsumidas como serviços públicos, em razão de que não estará praticando atividades cujas finalidades sejam estatais.

Neste contexto, o direito administrativo pátrio elaborou os princípios que orientam o serviço público.

³⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 679.

³⁷ *Ibidem*, p. 682.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 682.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 688.

Na doutrina de Hely Lopes Meirelles, os princípios do serviço público são: Permanência, Generalidade, Eficiência e Modicidade de Tarifas Razoáveis.⁴¹

Celso Antonio Bandeira de Mello doutrina que os princípios do serviço público são: dever inescusável do Estado de promover-lhe a prestação, supremacia do interesse público, adaptabilidade, universalidade, impessoalidade, continuidade, transparência, motivação, modicidade das tarifas, e controle interno e externo.⁴²

Portanto, os serviços prestados pelo Estado, para serem considerados públicos, precisam ser orientados pelos princípios retro aludidos, para que se qualifiquem como serviços públicos e se subsumam às hipóteses de imunidade tributária recíproca dos entes federados; contrariamente, se não tipificados como serviços públicos, sejam eles submetidos à tributação.

3.3. Dimensão no direito tributário

No campo do direito constitucional tributário se estabelece os parâmetros da incidência de tributação ou não, dos serviços prestados pelo Estado.

De um lado, se afere que as imunidades tributárias incidem nos serviços prestados sob o regime de direito público, de outro, se constata a incidência tributária nos serviços prestados pelo Estado - de forma excepcional - no âmbito da exploração da atividade econômica, sob o regime de direito privado.

Neste contexto, está prescrito no Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, parágrafos 2º e 3º e Artigos 175 e 173 da CRFB a regra de imunidade tributária recíproca dos impostos sobre serviços públicos entre os entes federados extensiva às autarquias e fundações instituídas pelo poder público e a regra de permissão de tributação dos serviços relacionados a exploração de atividades econômicas regidas pelo direito privado, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

A distinção entre vedação e permissão de tributação dos serviços prestados pelo Estado, no âmbito das competências dos entes federados, se opera em âmbito estritamente constitucional.

As regras que tratam das competências tributárias dos entes federados e das imunidades tributárias como limites objetivos ao poder de tributar habitam o texto da CRFB e se caracterizam como regras de estrutura, gerais e abstratas, cujo destinatário primeiro é o legislador infraconstitucional, no âmbito competencial dos entes federados, que tem a missão de instituir a lei tributária que tipifica as hipóteses de tributação dos serviços prestados pelo Estado, observada as vedações veiculadas pelas hipóteses de imunidades tributárias.

⁴¹ Cf. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 36. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 357.

⁴² Cf. MELLO, *Op. cit.*, p. 686-687.

No que tange a prestação de serviços, no âmbito das competências da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com fundamento nos Artigo 145 da CRFB em seus incisos I e II, é permitido a instituição de impostos e taxas.

Os impostos, como espécie de tributo não vinculado, cuja hipótese de incidência não se constitua numa atuação estatal, conforme define o Artigo 16 do CTN⁴³ e, as taxas, como espécie tributária vinculada, onde a hipótese de incidência enseja uma “atuação estatal que tenha referibilidade a alguém”⁴⁴ como prescrito no Artigo 77 do CTN.

A regulação tributária de impostos sobre serviços se restringe à competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios por determinação do Artigo 155, inciso II, da CRFB - ICMS – no que tange a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e do Artigo 156, inciso III, da CRFB - ISSQN – em relação aos serviços de qualquer natureza, atendidos os requisitos constitucionais, respectivamente.

Assim, os serviços prestados pelo Estado, quando não imunes, serão tributados por impostos, conforme preceitua a legislação específica destes tributos e por taxas quando houver a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição e, no processo de positivação por derivação ou fundamentação deverão observar os aspectos formais e materiais da CRFB, do CTN e das Leis Complementares 87/96 (ICMS) e 116/2003 (ISSQN).

Neste aspecto, o Princípio da Tipologia tributária implícito na CRFB, orienta a construção da regra matriz de incidência tributária e determina que as hipóteses de incidências tributárias desenhadas no critério material do antecedente normativo designado pelo verbo e seu complemento no ICMS é: “prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”; e, no ISSQN é: “prestar serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS, definidos em lei complementar”.

Com relação às taxas, o princípio da tipologia tributária orienta que a hipótese de incidência desenhada no critério material do antecedente normativo pelo verbo e seu complemento é: “utilizar efetiva ou potencialmente, serviços públicos específicos e divisíveis”.

Entretanto, essas duas espécies tributárias não se distinguem somente pelas hipóteses de incidência elencadas nos critérios materiais de seus antecedentes normativos, mas também por suas bases de cálculos, como elementos do critério quantitativo de seus consequentes normativos, conforme prescreve a parte final do inciso I, do Artigo 154 da CRFB.

⁴³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994. p. 121.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 129-130.

Portanto, a base de cálculo como elemento do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária tanto no ICMS, quanto no ISSQN é o valor ou o preço do serviço prestado. Nas taxas, a base de cálculo como elemento do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária é representada pela cota de atuação estatal, ou seja, pelo custo ou valor que representa a atuação da atividade estatal.⁴⁵

Na dimensão do direito constitucional tributário a CRFB não exaure a enumeração dos serviços públicos, mas faz indicação de alguns serviços públicos que devem ser prestados pelo Estado.

Tomada de empréstimo a formulação de Celso Antonio Bandeira de Mello, se enumera às quatro hipóteses constitucionais em que os serviços públicos podem ser prestados: primeira, *serviços de forma obrigatória e exclusiva pela União Federal*, como o serviço postal e o correio aéreo nacional, conforme prescreve o Artigo 21, inciso X, da CRFB. Segunda, *serviços em que o Estado tem a obrigação de prestar e a obrigação de conceder*, permitir ou autorizar a terceiros – como os serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens segundo as disposições do Artigo 21, inciso XII, alínea “a” da CRFB e do Artigo 223 do mesmo diploma legal, que em seu *caput* prevê a competência do Poder Executivo em outorgar e renovar a concessão, permissão ou autorização dos serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens, observado o princípio da complementaridade dos sistemas privado, público e estatal. Terceira, *serviços em que o Estado tem a obrigação de prestar, mas sem exclusividade*, ou seja, o Estado não pode permitir que sejam prestados exclusivamente por terceiros, quer seja pelo regime de direito privado ou pelo regime de concessão autorização ou permissão, consoante prescrito na CRFB nos Artigos 196 e 197 em relação à saúde, Artigos 201 e 202 à previdência social, Artigos 203 e 204 à assistência social e Artigos 205, 208, 209, 211 e 213 à educação. Quarta, *serviços em que o Estado não é obrigado a prestar, mas, não o prestando, terá de promover-lhe a prestação, mediante concessão ou permissão*, segundo dispõe a CRFB no Artigo 21, incisos XI e XII, alíneas “b” a “f”.⁴⁶

Como os serviços públicos não são enumerados exaustivamente na CRFB, se questiona se existem limites constitucionais para que os serviços prestados pelo Estado sejam qualificados como públicos?

Em atendimento ao princípio da legalidade, é o próprio Estado que qualifica os serviços públicos por lei, respeitados os marcos constitucionais da ordem econômica, garantidores da livre iniciativa e regidos pelo direito privado, ou por Emenda Constitucional, através do poder constituinte derivado.

Nestes fundamentos, doutrina Celso Antonio Bandeira de Mello que:

⁴⁵ Cf. ATALIBA, *Op. cit.*, p. 133.

Cf. MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade dos serviços públicos. Coleção de textos de direito tributário*, vol. 09. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 53.

⁴⁶ Cf. MELLO, *Op. Cit.*, p. 694 a 698.

A separação entre os dois campos – serviço público, como setor pertencente ao Estado, e domínio Econômico reservado aos particulares é indubitosa e tem sido objeto de atenção doutrinária, notadamente para fins de separar empresas estatais de serviço público das exploradoras de atividade econômica, ante a diversidade de seus regimes jurídicos.⁴⁷

Portanto, a atuação legislativa estatal para qualificar determinado serviço como público, além dos serviços públicos que estão elencados na CRFB, deve respeitar os marcos constitucionais da ordem econômica, garantidores da livre iniciativa e regidos pelo direito privado.

3.3.1. Matriz constitucional dos serviços prestados pelo Estado

No âmbito do direito constitucional tributário, nem todos os serviços prestados pelo Estado, sob controle direto ou indireto, são considerados serviços públicos e estão regidos pelo regime de direito público, pois os serviços ditos governamentais ou empresariais do Estado serão regulados pelo direito privado.

Assim sendo, para efeitos de tipificação do serviço público ou do serviço governamental, cabe examinar o regime jurídico aplicável aos serviços prestados.

Nestes fundamentos, Marçal Justen Filho se posiciona que:

[...] não cabe determinar o regime jurídico aplicável a uma atividade como decorrência da 'natureza' da entidade estatal. A solução é oposta. É necessário avaliar a atividade propriamente dita, para determinar o regime jurídico aplicável.⁴⁸

Não se pode levar em conta o regime jurídico do prestador de serviços estatais, mas a natureza jurídica dos serviços prestados. Assim sendo, uma entidade estatal de direito privado, pode prestar serviços públicos ou governamentais e neste caso, os serviços prestados se submeterão a regimes jurídicos distintos, de direito público e de direito privado, respectivamente.

Marçal Justen Filho, ao tratar deste tema, anota que nesta hipótese se encontra o concessionário dos serviços públicos que:

[...] no exercício das atividades próprias de serviço público, subordina-se ao regime correspondente. Mas seu relacionamento com terceiros (não usuários do serviço público) faz-se sob o regime de direito privado – tal como explicitamente consagrado no Art. 32, Parágrafo único, da Lei Nº 8.987.⁴⁹

O hibridismo de regime jurídico disciplina a prestação de serviços estatais, ou seja, se os serviços prestados são públicos, o regime é de direito público; se os

⁴⁷ MELLO, *Op. cit.*, p. 700.

⁴⁸ JUSTEN FILHO, *Op. cit.*, p. 133.

⁴⁹ JUSTEN FILHO, *Op. cit.*, p. 134.

serviços governamentais são prestados no âmbito da atividade econômica, o regime é de direito privado.

O regramento constitucional não autoriza que a atuação estatal direta ou indireta na exploração de serviços considerados de atividade econômica se transforme em serviço público por conexão ou associação.⁵⁰

Neste aspecto, no plano pragmático, ou seja, no plano de aplicação do regramento constitucional que rege o tema em estudo, se analisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

3.4. Dimensão pragmática no Supremo Tribunal Federal

O reconhecimento ou não, da imunidade recíproca pelos serviços estatais prestados, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, aos entes que têm atividades qualificadas como própria de Estado e dos serviços prestados em regime de exclusividade e de concorrência, se manifestam nas decisões do Supremo Tribunal Federal no âmbito da dimensão pragmática da (in)tributação dos serviços prestados pelo Estado.

3.4.1. Regime jurídico das sociedades de economia mista e das empresas públicas

O Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1642/MG de relatoria do Ministro Eros Grau (*julgada em 03/04/2008 e publicada em 19/09/2008 no DJNº 177*), por seu Pleno, em interpretação conforme a Constituição, decidiu que as sociedades de economia mista e as empresas públicas que explorem atividade econômica estão sujeitas ao regime jurídico de direito privado e que as sociedades de economia mista e empresas estatais prestadoras de serviços públicos, estão submetidas ao regime de direito público, como se afere na reprodução parcial da ementa/acórdão do julgamento retro mencionado:

[...] as sociedades de economia mista e as empresas públicas que explorem atividade econômica em sentido estrito estão sujeitas, nos termos do disposto no § 1º do Artigo 173 da Constituição do Brasil, ao regime jurídico próprio das empresas privadas. [...] O § 1º do Artigo 173 da Constituição do Brasil não se aplica às empresas públicas, sociedades de economia mista e entidades (estatais) que prestam serviço público.⁵¹

3.4.2. Parâmetros estabelecidos pelo STF para a concessão de extensão das imunidades recíprocas às sociedades de economia mista e às empresas públicas

No Supremo Tribunal Federal o RE Nº 253.472/SP de relatoria do Ministro Marco Aurélio (*julgado em 25/08/2010 e publicado em 01/02/2011 - DJe Nº 20 divulgação de*

⁵⁰ JUSTEN FILHO, *Op. cit.*, p. 135.

⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1642/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87482/false>. Acesso em: 27 de jul. 2020.

31/01/2011, onde figurou como recorrente a COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - CODESP e recorrido MUNICÍPIO DE SANTOS) serve como “*leading case*” em seus julgamentos em questões que envolvem a extensão, ou não extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista e as empresas públicas, e estabelece os parâmetros a serem observados para fins de aferição e aplicação da referida imunidade, extraídos da ementa do acórdão e adiante transcritos:

[...]1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante [...].⁵²

3.4.3. Julgados conformadores dos parâmetros de extensão das imunidades recíprocas às sociedades de economia mista e às empresas públicas

Em sua diretriz jurisprudencial o Supremo Tribunal Federal na ACO 1.460 AgR de relatoria do Ministro Dias Toffoli (*julgada em 7/10/2015 e publicada no DJE, p. 249 em 11/12/2015, com base no julgamento precedente do RE N° 253.472/SP de relatoria do Ministro Marco Aurélio onde figurou como agravante a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN – e agravado a União Federal*), se afere que não foi dado provimento ao agravo regimental em razão de que o estatuto social e a composição do controle acionário não atende os parâmetros traçados pelo STF para a extensão da imunidade tributária recíproca no RE N° 253.472/SP, ainda que, a CASAN preste serviços públicos, pois a referida empresa:

[...] desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, gerando risco de quebra do equilíbrio concorrencial e da livre iniciativa, o que não se pode admitir, sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional.⁵³

⁵² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 253.472/SP*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur186591/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Civil Originária 1.460/SC*. Disponível em: <https://>

De outro lado, na ACO 2730/DF AgR de relatoria do Ministro Edson Fachin (*julgada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 24/03/2017 e publicada em 03/04/2017, onde figurou como agravante a União Federal e agravado a Companhia Espírito Santense de Saneamento*), foi indeferido o agravo regimental interposto pela União Federal com base no precedente do RE 253.472 e na ADI 1.482, entre outros julgados, porque que a Companhia Espírito Santense de Saneamento como:

[...] empresa estatal presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios municipais. Consta-se que a participação privada no quadro societário é irrisória e não há intuito lucrativo. Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural e não se comprovou concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante. [...] 4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no Art. 150, VI, “a”, da Constituição da República [...].⁵⁴

Observa-se que os parâmetros traçados no RE Nº 253.472 orientam os julgados nas ACOs 1.560 AgR e 2730 AgR para definir a extensão ou não extensão, da imunidade recíproca, pelos serviços públicos prestados, em razão de distribuição ou não de lucros pelas empresas.

3.4.4. Atividades próprias de Estado desempenhadas por delegação

No caso das atividades qualificadas como próprias de Estado e desempenhadas por delegação, o Supremo Tribunal Federal no RE 405.267/MG de relatoria do Ministro Edson Fachin (*julgado pelo Pleno em 06/09/18 e publicado em 18/10/18, onde figurou como recorrente o Município de Belo Horizonte e recorrido a Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais*), se afere que o recurso foi parcialmente reconhecido e negado seu provimento em razão de que, a imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é tipificada como imunidade recíproca porque desempenha atividade própria de Estado.⁵⁵ Mas, no RE 405.267 em AgR-segundo-ED/MG, se decidiu que a imunidade recíproca não é extensiva as Caixas de Assistência dos Advogados e que o tema da Caixa de Assistência dos Advogados se caracteriza como entidade beneficente de assistência social, o qual teve repercussão geral reconhecida no RE 600.010/SP em 12/03/2010.⁵⁶ No RE 600.010/SP sem decisão final até 19/08/2020, a Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais foi admitida como “*amici curiae*” em 07/05/2015.⁵⁷

jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur333139/false. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação Civil Originária 2730/DF*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365598/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 405.267/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365598/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 405.267/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur227118/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 600.010/SP*. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307897524&ext=.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2020.

3.4.5. Serviços prestados em regime de exclusividade e em regime de concorrência

No RE 627.051/PE de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (*em 12/11/2014 e publicado em 11/02/2015, onde figura como recorrente a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e recorrido o Estado de Pernambuco*), foi conhecido e dado provimento ao recurso, para reconhecer a imunidade recíproca do Artigo 150, VI, “a” da CFRB da EBCT relativamente ao ICMS que seria devido no transporte de encomendas e fixou a Tese 402 de repercussão geral, no sentido de que:

“Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, tendo em vista a imunidade recíproca prevista no Art. 150, VI, a, da Constituição Federal”.⁵⁸

Neste julgado, com precedentes na ADPF 46 que reconheceu a natureza pública dos serviços postais exercidos em regime de exclusividade pela EBCT e no RE Nº 601.392/PR que reconheceu a imunidade recíproca à EBCT, mesmo quando relacionada às atividades em que não age em regime de monopólio, ficou anotado que o transporte de encomendas inserido no rol das atividades desempenhadas pela EBCT alcança todos os lugares do Brasil, que a caracteriza como empresa pública, que presta “[...] serviços essenciais por conta do exercício da atividade de transporte de encomendas, de modo que essa atividade constitui *conditio sine qua non* para a viabilidade de um serviço postal contínuo, universal e de preços módicos”.⁵⁹

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, em considerações finais se conclui que:

- a) As normas de tributação ou de imunidade dos serviços prestados pelo Estado residem no âmbito das competências tributárias no texto da CRFB.
- b) No exercício das competências tributárias dos entes federados, as hipóteses de imunidade tributária estabelecem os marcos delineadores do poder de tributar.
- c) As imunidades tributárias são normas que veiculam limites objetivos ao poder de tributar na seara competencial dos entes federados e destinam-se a realizar valores sistêmicos, de forma indireta e imediata.
- d) Por congruência sistêmica e visão teleológica, a imunidade recíproca, veda a instituição de tributos entre os entes federados sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, e não somente de impostos, embora não seja esta a posição do Supremo Tribunal Federal em seus julgados.

⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 627.051/PE*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291880/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 627.051/PE*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291880/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

e) Os serviços prestados pelo Estado, qualificados como públicos, se submetem ao regime de direito público e são orientados por princípio de direito público; e os serviços qualificados como de atividade econômica, são regidos pelo direito privado.

f) Na dimensão do direito administrativo, os serviços prestados pelo Estado qualificados como públicos, submetidos ao regime jurídico de direito público se amoldam ao conceito e a construção dos princípios que regem o serviço público.

g) Na dimensão do direito constitucional tributário se estabelecem os parâmetros de incidência ou não, da tributação dos serviços prestados pelo Estado.

g.1) As regras que tratam das competências tributárias dos entes federados e das imunidades tributárias, são regras de estrutura, gerais e abstratas, cujo destinatário final é o legislador infraconstitucional.

g.2) No que tange a tributação dos serviços prestados pelo Estado, qualificados como de atividade econômica, é no âmbito competencial da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios que tais serviços serão tributados por taxas; mas, por impostos, tais serviços só poderão ser tributados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios pelo ICMS e ISSQN.

g.3) O princípio da tipologia tributária orienta que os critérios da regra matriz de incidência tributária tanto do antecedente, quanto do consequente, estejam prescritos nas leis instituidoras dos tributos.

g.4) A CRFB não exaure a enumeração dos serviços públicos que devem ser prestados pelo Estado e os limites constitucionais para qualificar outros serviços como públicos devem observar a legalidade, os princípios orientadores do serviço público e respeitar os marcos constitucionais garantidores da livre iniciativa nas atividades econômicas.

g.5) A matriz tipificadora dos serviços públicos determina que estes se submetam ao regime de direito público e a matriz tipificadora dos serviços governamentais ou empresariais pelo Estado, determina sejam estes submetidos ao regime de direito privado.

h) No âmbito pragmático, o Supremo Tribunal Federal na ADI 1642/MG em interpretação conforme a Constituição confirmou que as sociedades de economia mista e as empresas públicas que explorem atividade econômica estão sujeitas ao regime jurídico de direito privado e que as sociedades de economia mista e empresas estatais prestadoras de serviços públicos, estão submetidas ao regime de direito público.

h.1) O Supremo Tribunal Federal no RE N° 253.472/SP estabeleceu parâmetros para o reconhecimento das imunidades recíprocas que serve como “*leading case*” em seus julgados neste tema.

h.2) O Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade tributária recíproca nas hipóteses de atividades próprias de Estado desempenhadas por delegação.

h.3) Na prestação de serviços em regime de exclusividade e em regime de concorrência, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade recíproca à EBCT em relação ao ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas no RE 627.051/PE.

5. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 424.227/SC*. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=368448>. Acesso em: 05 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 831.381/PR*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur382292/false>. Acesso em: 05 ago. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1642/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87482/false>. Acesso em: 27 de jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 253.472/SP*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur186591/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação Civil Originária 1.460/SC*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur333139/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação Civil Originária 2730/DF*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365598/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 405.267/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365598/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 405.267/MG*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur227118/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 600.010/SP*. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307897524&ext=.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 627.051/PE*. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291880/false>. Acesso em: 03 jul. 2020.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. Limitações constitucionais à tributação. In: *IV Curso de especialização em direito tributário, vol. I*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade da empresa brasileira de correios e telégrafos - ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. O regime jurídico das empresas estatais e a distinção entre “serviço público” e “atividade econômica”. *Revista de direito do estado*, Renovar: Rio de Janeiro, n. 01, p. 120, jan./fev. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. I*. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 36. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade dos serviços públicos. Coleção de textos de direito tributário, vol. 09*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. Imunidade como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coordenação geral). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Vol. III, 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
