

IMUNIDADE RECÍPROCA EM SOCIEDADES ESTATAIS

RECIPROCAL IMMUNITY IN STATE COMPANIES

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Diretor e Professor do IBDT. Advogado em São Paulo. E-mail: fzilveti@zilveti.com.br

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-RDTA-46-20>

RESUMO

O Estado e as sociedades estatais sofreram alterações em função da evolução socioeconômica. A maior participação estatal na atividade econômica é um reflexo disso, bem como do esgotamento de alguns modelos econômicos típicos do século XX. Naturalmente, o conceito de imunidade recíproca aplicado às empresas estatais sofre ao longo do tempo ajustes axiológicos segundo à perspectiva constitucional do intérprete do direito. Este artigo procura explorar o tema da imunidade recíproca a partir da constituição do Estado Federal e verificar como a corte constitucional STF garante esse direito às empresas estatais.

PALAVRAS-CHAVE: TRIBUTAÇÃO, CONSTITUIÇÃO, IMUNIDADE RECÍPROCA, FEDERAÇÃO

ABSTRACT

The State and state companies have undergone changes due to socioeconomic developments. The greater state participation in economic activity is a reflection of this, as well as the exhaustion of some typical economic models of the 20th century. Naturally, the concept of reciprocal immunity applied to state-owned companies undergoes over time axiological adjustments according to the constitutional perspective of the legal interpreter. This article seeks to explore the topic of reciprocal immunity from the constitution of the Federal State and to see how the constitutional court STF guarantees this right to state-owned companies.

KEYWORDS: : TAXATION, CONSTITUTION, RECIPROCAL IMMUNITY, FEDERATION

1. INTRODUÇÃO

O texto constitucional estabelece taxativamente as competências tributárias dos entes federados, inclusive, com a delimitação dos tributos em espécie. O constituinte de 1988 assim agiu justamente para delimitar as competências, evitando sobreposições e invasões dos mesmos entes tributantes. Esta é a lógica estrutural da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ao assim proceder sobre as competências, o constituinte de 1988 outorgou claramente aos entes tributantes o poder de tributar por ele criado, sem deixar margem à dúvida. A mesma mão que outorga é aquela que retira a outorga ou simplesmente não outorga competência, definindo o poder de tributar. Esse é o caso das imunidades, descritas também taxativamente no texto constitucional, para que o poder público saiba de antemão, que não pode exercer o poder de tributar sobre determinadas riquezas e para determinados sujeitos passivos. Deste tema vamos nos ocupar também neste ensaio.

A imunidade tributária decorre de falta de competência outorgada pelo texto constitucional. Na distribuição de competências se encontra a clara intenção do constituinte de negar outorgas, ou seja, dizer que determinado contribuinte ou determinada riqueza não será alcançada pelo poder tributante. Dentre as imunidades se encontra também a chamada “imunidade recíproca”, ou seja, a negativa de outorga de poder tributante entre os entes da federação. A competência tributária se presume em favor do ente público, pelas próprias necessidades do Estado¹. Esta é a gênese da imunidade recíproca entre entes do Estado federado.

A imunidade constitucional denominada de recíproca tem raízes federativas, na criação das formas de Estado enquanto classificação conceitual. Não exercer competência tributária, ademais, é uma condição histórica da federação, sem a qual não se daria o fenômeno de transformação de uma confederação em federação, ou mesmo uma passagem direta de um Estado unitário para o Estado Federal. O que trataremos neste ensaio remonta à criação da federação como princípio, a nortear concessões de independência e autonomia dos entes contratantes, sempre no intuito de ceder competências absolutas em troca de outras modalidades de competência, como as relativas e concorrentes. Tudo isso integra a ideia central da federação, seus entes e as riquezas passíveis de tributação.

Seguindo a lógica da imunidade e da federação, as atividades econômicas exercidas pelo Estado, em suas diversas apresentações institucionais, também estão abrangidas pela negativa da outorga de poder de tributar. Aqui merece atenção a forma das atividades econômicas exercidas pelo Estado, atuando na esfera privada e gerando renda pública não tributária. Essa estrutura de organização das atividades do Estado na esfera privada pode assumir determinadas formas típicas do direito privado, como, apenas a título de exemplo, as sociedades por ações. A estrutura societária mais tradicional da empresa pública pode

1 KIRCHHOF, Paul. *Bestuerungsgewalt und Grundgesetz*. Francoforte do Meno: Athenäum, 1973, p. 12.

levar o intérprete a ter uma falsa impressão de que o Estado não pode ter renda ativa ou passiva oriunda de sua atividade na esfera privada ou, o que é pior, não ter lucro em sua atividade. Outra distorção de perspectiva seria entender que as empresas estatais, organizadas de diversos modos, jamais pudessem distribuir lucro aos seus sócios, como condição para gozar da imunidade constitucional recíproca.

Dessa forma se alcança o tema central deste trabalho, qual seja, a questão se uma eventual de renda do Estado, organizado sob uma estrutura societária típica do direito privado, o desqualifica a gozar da imunidade constitucional recíproca. Naturalmente que não, pois é absolutamente natural que a renda proveniente da atividade econômica se destine a obtenção de novos recursos para a consecução dos objetivos sociais de empresa imune². É curioso observar que o próprio Estado, na condição de coletor de tributos, coloca em dúvida a imunidade constitucional recíproca, tomando em consideração critérios destinados ao contribuinte pessoa de direito privado.

Todos os aspectos acima descritos movem a análise científica de institutos jurídicos, na concretização do princípio constitucional da igualdade na tributação. A igualdade na tributação norteia o sistema tributário e tem dentre seus corolários outro princípio, o da capacidade contributiva. Este princípio justifica a imunidade e, conseqüentemente, a imunidade recíproca, entendida a capacidade ou a falta dela. A falta de capacidade contributiva, como se verá mais adiante, decorre do simples fato de que o ente federativo, diretamente ou por meio de suas representações institucionais e empresariais, é sujeito ativo na relação obrigacional tributária, além de destinatário das receitas fiscais. Esses fatos não o qualificam a ser objeto do princípio da capacidade contributiva.

Em que pese tal afirmação para as entidades imunes gerar alguma polêmica, o princípio da capacidade contributiva impede que o ente tributante atue fora desse parâmetro para atingir a esfera patrimonial do contribuinte. Além disso, o mesmo princípio age didaticamente para informar o legislador acerca das características do contribuinte que, no caso em discussão neste ensaio, sequer o qualificam como sujeito passivo dos tributos descritos na Constituição. Vejamos como isso se desenvolve afinal, nos tópicos propostos neste estudo de direito constitucional tributário.

A segurança jurídica é uma das funções do direito, de conservar as relações de poder, transformando-as em relações de direito. No campo da segurança a justiça está diretamente relacionada com a igualdade, mas existe um permanente conflito entre segurança jurídica e justiça, que a corte constitucional resolve por meio da ponderação desses princípios. Para tanto, utiliza a Constituição como paradigma. Na questão da imunidade constitucional, uma supressão de competência que o Fisco insiste em infringir

2 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A imunidade tributária das instituições sem finalidades lucrativas e o Imposto de Renda. RDFT (14/153) p. 141.

no intuito nitidamente arrecadatório, a corte constitucional é chamada a intervir para ajustar a tensão, limitando o poder de tributar.

2. CONSTITUIÇÃO E IMUNIDADE RECÍPROCA

A Constituição foi idealizada pelo constituinte convocado pela Emenda n. 26, como uma Carta da República Federativa do Brasil, no formato rígido e descritivo, tanto em relação à declaração de direitos quanto na estrutura do Estado. Na estruturação do Estado brasileiro o poder constituinte originário desenhou a ordem social e ordem econômica como alicerces, colocando a Carta de 5 de outubro de 1988 no rol dos estatutos mais avançados da segunda metade do século XX, seguindo em parte o modelo espanhol. A aproximação da Constituição Federal de um modelo dirigente, como a de Portugal, se dá mais em relação aos direitos fundamentais e os programas a serem desenvolvidos e às chamadas cláusulas pétreas. A Constituição pretende abarcar diversos aspectos de regulação, nos campos político, econômico e social, concretizando o modelo interventivo³. Ao definir fins e programas de ação futura revela-se no texto uma orientação social, na democracia imperfeita, mas representante da vontade da maioria⁴. A orientação é social e econômica e não há como qualificar a democracia cientificamente, de sorte que os programas previstos na Constituição seguem um modelo interventivo nos limites impostos pela própria Carta, a imunidade recíproca é uma delas.

No que diz respeito ao campo político, a Constituição trata detidamente da divisão de competências entre os entes políticos da federação, atribuindo-lhes atribuições específicas, tanto no campo de organização de seus próprios poderes políticos, quanto na legislação, tributação, finanças e política socioeconômica. Esta última pretensão constitucional gerou algum ceticismo da doutrina em função do caráter meramente programático dos dispositivos descritos na Carta⁵. Passados mais de trinta anos de promulgação, é possível dizer que os dispositivos da chamada “ordem social” e da “ordem econômica” não foram em vão, principalmente se levarmos em conta a necessidade de acomodação do texto constitucional à realidade e à política de concretização. O programa não precisa ser realizado para que a Constituição seja boa, basta que os direitos nela previstos sejam em alguma medida concretizados, como a jurisprudência do STF analisada aqui parece indicar. Vejamos.

3 FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Aspectos fundamentais da Constituição de 1988. Revista da Faculdade de Direito vol. 88. Universidade de São Paulo, 1993, (397/420), p. 402.

4 SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. São Paulo: RT, 1989, p. 6.

5 BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? Revista de Direito Constitucional e Internacional ano 10, n. 39, abril-junho de 2002, (89/96), p. 90.

Tratando da “ordem econômica” em especial, dois princípios foram reforçados e forçados a trabalhar conjuntamente: a livre iniciativa e a livre concorrência. Ambos os princípios são corolários da igualdade na tributação e foram estruturados na Constituição para nortear a atividade empresarial. A liberdade está qualificando ambos os princípios, conjugados na construção da dignidade humana⁶. Muito embora este tema seja desenvolvido mais adiante ao tratar da empresa pública, a sua relevância na questão da imunidade merece atenção, uma vez que a renúncia de competência tributária também segue a lógica da liberdade econômica de empreender segundo um critério concorrencial. Assim, a imunidade constitucional não fere o princípio da livre concorrência quando impede o Estado de exercer o poder de tributar, justamente por se tratar de institutos constitucionais de igual quilate a privilegiar a liberdade de empreender segundo regras estabelecidas programaticamente pelo constituinte originário. Do ponto de vista político, portanto, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, numa desconcentração de poder econômico⁷. É preciso lembrar que determinadas estratégias empresariais podem parecer prejudiciais sob a ótica individualista, mas perfeitamente justificáveis por razões de justiça social⁸. Dentre elas se encontra a intervenção do Estado na economia sob a forma de empresa, para atuar num determinado segmento de interesse relevante. A justiça social e a justiça fiscal são duas linhas de ação do Estado, que em matéria tributária seguem rumos paralelos em determinadas circunstâncias. A exteriorização da liberdade tolhe a competência tributária do ente público, na limitação de seu poder de tributar⁹.

Nesse sentido, a imunidade estabelecida na Constituição tem diversas funções-programa, dentre elas regular a “ordem econômica” atuando para desconcentrar a economia e favorecer a concorrência entre entes econômicos, tema desenvolvido mais adiante. A livre concorrência não garante, porém, que o Estado deixe de atuar na economia, intervindo no domínio privado¹⁰. A lógica constituinte da imunidade é privar o poder de tributar de alcançar determinadas pessoas de direito público e privado, além de atividades econômicas, no interesse do Estado. Sustenta-se, inclusive que um encargo como a imunidade constitucional se dá no intuito de manter a paz social¹¹. Historicamente, ademais, a imunidade remonta o Estado Federal brasileiro, desde a Constituição de 1891, em que se lê

6 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Abuso do poder econômico amparado judicialmente. Disponível em: www.terciosampaioferrazjr.com.br. Acesso em: 20 ago. 2020.

7 GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 210.

8 FORGIONI, Paula A. Os fundamentos do antitruste. São Paulo: RT, 2005, p. 269.

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

10 SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007, p. 245.

11 BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 74.

objeto da imunidade os tributos, entendidos por impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A Constituição trata, assim, extensamente de temas como, por exemplo, a imunidade em seus detalhes, justamente por desconfiança do legislador infraconstitucional¹². Muitas constituições flexíveis, como a alemã, não tratam detalhadamente de questões tributárias, justamente por terem instituições legislativas mais sólidas, que não permitem abusos e, ocorrendo, são rapidamente corrigidos pela Corte Constitucional. Mesmo na Alemanha, o cidadão sofreu no passado com uma maioria livremente eleita, por isso se defende caber unicamente à Constituição a tarefa de regular a organização do Estado¹³. No Brasil, justamente diante da insegurança jurídica, os textos constitucionais em matéria tributária são descritivos, sendo a Carta de 1988 a mais detalhada nesse tema¹⁴. A ampliação de autonomia dos Municípios é uma das principais características federativas da Constituição atual, que iguala União, Estados e Municípios nos campos político, administrativo e financeiro¹⁵. A plena inclusão dos Municípios na ordem federativa integrou esse ente na limitação da imunidade recíproca, para que esse ente também usufrua da proteção constitucional.

A chamada Constituição Cidadã de 1988 recebeu essa denominação pela compreensão do constituinte de que não bastaria apenas elencar direitos e forma política do Estado. Era necessário, após um período de exceção, detalhamento naquilo que fosse mais caro ao cidadão. No caso de conter poder de tributar, o constituinte precisou da rigidez das cláusulas pétreas, da política legislativa e do detalhamento de competências, até por fim tratar de tributos em espécie¹⁶. Os tributos em espécie, enquanto competências estão sujeitos à limitação imposta pela federação-cláusula pétrea, que impõe a imunidade recíproca.

Optar por um modelo rígido de constituição foi uma reação histórico-política, e assim houve do constituinte originário a preocupação de um desenho do sistema tributário a partir da Constituição. Pragmaticamente deixou-se pouco espaço para o legislador infraconstitucional. Limitar o poder legislativo infraconstitucional significa dizer que o que a Constituição determina o legislador complementar e ordinário podem fazer, e mais relevante, o que não podem desfazer. Essa é a função das chamadas regras de competência

12 SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 75.

13 BENDA, Ernesto. El Estado social de derecho. In: BENDA; MAIHOFFER; VOGEL; HESSE; e HEYDE. Manual de derecho constitucional. Edição, prefácio e tradução de Antonio López Pina. Madrid: Pons, 1996, p. 489.

14 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65.

15 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. Atualizado por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45.

16 ZILVETI, Fernando Aurelio. Evolução histórica da teoria da tributação. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 40.

constitucional, limitando o poder de tributar, de modo que alocam poder justamente para neutralizar o uso indiscriminado de competências pelo legislador tributário¹⁷.

Toda a competência tributária está descrita cuidadosamente no texto da Constituição de 1988, e não pode ser modificada pelo legislador infraconstitucional. A intensidade regulatória do constituinte originário se revela nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal. As normas de hierarquia constitucional impedem a ação do legislador ordinário, uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional¹⁸. O equilíbrio na atribuição de poderes e competências entre União, Estados e Municípios é o toque diferencial entre a Carta de 1988 e aquelas que a precederam.

Nesse ambiente de rigidez constitucional foi construído o tema central deste ensaio, qual seja, a imunidade tributária recíproca. Esta imunidade decorre de dois pontos distintos sob a perspectiva política: o interesse público na iniciativa privada e a formação da federação brasileira. A federação vem em primeiro lugar e o interesse público em segundo, tamanha a força do princípio federativo como conteúdo axiológico de concretização do Estado.

A imunidade nasceu de odiosos privilégios destinados a determinadas castas sociais, numa relação tributária de direito privado da monarquia e da própria Igreja, ainda no período medieval. A noção de interesse público veio com o liberalismo, numa democratização da imunidade tributária¹⁹. Mesmo assim, a imunidade nem sempre teve origem em relações políticas para garantir benefícios a determinadas pessoas de direito, mas sim como condição contratual para evitar tributação cruzada entre entes públicos independentes ou autônomos. Dessa imunidade tratamos nas confederações e federações. No Brasil a imunidade nasceu liberal, com a Constituição de 1824, mas foi na Carta de 1891 que ela ganhou o contorno federativo, com a imunidade recíproca entre a União e os Estados federados. Esse contorno republicano federativo veio das tensões políticas separatistas. Já a inclusão dos Municípios veio de movimentos garantistas dos entes municipais, interessados nas repartições de receitas e autonomias organizacionais.

Limitar constitucionalmente o poder de tributar significa inibir o exercício da competência tributária. A exclusão constitucional de competência tributária é traduzida pela imunidade e esta sempre se dá no interesse público²⁰. A imunidade está relacionada aos direitos fundamentais, no sentido de proteger o contribuinte, provocando a incompetência tributária do ente tributante²¹. As Constituições brasileiras republicanas tratam da

17 ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. Revista Dialética de Direito Tributário n. 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 118.

18 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

19 TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação – imunidades e a isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 27.

20 BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 207.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e
ZILVETI, Fernando Aurelio. Imunidade recíproca em sociedades estatais. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 485-511. São Paulo: 491
IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

imunidade, mas a Carta de 1988 é a mais completa nesse sentido. Esse rigor constitucional dificulta a hermenêutica consequencialista do STF, como se observa nas decisões relatadas mais adiante.

A exoneração constitucional de competências tributárias se extrai do princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva, mesmo que da imunidade não se possa extrair exatamente um princípio, mas um subprincípio relacionado ao interesse público na defesa dos direitos fundamentais. O direito público subjetivo de não se submeter à tributação decorre do reconhecimento dessa condição no plano constitucional²². Esse reconhecimento há de ser formal.

O reconhecimento da condição para ser sujeito de direito público subjetivo coube ao constituinte originário, que definitiva e inapelavelmente exonerou a competência dos entes tributantes. A imunidade tributária tem por escopo a manutenção de valores constitucionalmente relevantes²³. O valor federação foi considerado tão relevante para o constituinte de 1988, que foi alçado à condição de cláusula pétrea. Na federação, historicamente, tal exoneração foi além, como condição da formação republicana, ainda no século XVIII. Vejamos.

3. FEDERAÇÃO E IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade federativa confunde-se com o próprio princípio federativo, entendido como tal a formação de um Estado a partir da agregação de entes federados, antes autônomos ou independentes. Aliás, a imunidade federativa, também chamada de imunidade recíproca, remonta a uma ancestral condição contratual de renúncia de jurisdição na arrecadação entre entes políticos autônomos ou independentes.

Renunciar à jurisdição na arrecadação traz à memória os tratados internacionais, que previam a renúncia de jurisdição tributária como condição das relações internacionais entre nações amigas. Conhecer a história da tributação nos dá a perspectiva necessária para compreender o sistema tributário e examinar as possibilidades de reformas futuras. Para não retroceder demasiadamente na linha do tempo, podemos partir dos tratados em matéria tributária após a criação da Liga das Nações, ou seja, no início do século XX. A razão de ser dos tratados em matéria tributária está principalmente na alocação adequada de rendas nos países contratantes, segundo uma lógica de renúncia condicional²⁴.

isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44.

22 COSTA, Regina Helena. Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

23 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 151.

24 FRIEDLANDER, Lara; e WILKIE, Scott. Policy Forum: the history of tax treaty-provisions – and why is important to know about it. Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne vol. 54, n. 4, 2006, (907/924), p. 912.

A renúncia condicional nos tratados internacionais em matéria tributária autoriza o país contratante a rever sua soberania fiscal em determinadas circunstâncias, previstas expressamente no texto do instrumento celebrado. Ele pode, ainda, decidir por denunciar o próprio tratado ao entender que ele traz prejuízos ao seu Estado diante de polêmicas de aplicação ou mesmo de desinteresse em sua continuidade²⁵. Note-se que nos tratados internacionais em matéria tributária a renúncia ao exercício de competências tributárias não é definitiva, o que difere o diploma internacional do diploma constitucional de formação da federação. Este derroga competências por princípio estruturante do Estado constitucional de direito.

A formação da federação pressupõe renúncia definitiva à autonomia ou independência, nos diversos pressupostos de soberania política, nesta incluída a fiscal. A federação americana nasceu da confederação de colônias britânicas, por meio do reconhecimento, mesmo que após muita resistência, da soberania da União em relação aos entes federados para a cobrança de tributos²⁶. Os federalistas convencionaram autonomias para tributar, conservar o trabalho escravo e escolha de presidente, fazendo constar tudo isso na Constituição de 1787. Foi perante essa ordem constitucional, por exemplo, que nos EUA passou-se a cobrar o imposto de renda federal, em agosto de 1861, graças a iniciativa do presidente Lincoln ratificada pelo Congresso, a fim de recuperar as perdas com a Guerra Civil. Houve na gênese desse imposto uma disputa política contra os “confederados” que não aceitavam a jurisdição federal em relação ao imposto de renda. O embate político sobre esse tributo viria bem mais tarde, com a Emenda n. 16, de 1913, que pacificou a cobrança em todo o território. Note-se que a competência para instituir e cobrar um tributo dessa relevância precisou vir do constituinte derivado, tamanha a resistência dos entes federados a ceder sua soberania fiscal para a União²⁷. A questão da federação americana é tão sensível, que vários estados mantiveram sua competência para tributar o imposto de renda, destacando-se como uma federação que tem imposto de renda federal e estadual. Mesmo nesse quadro tenso de forças políticas a imunidade recíproca se estabeleceu com vigor.

Como foi visto, a Constituição Federal, ao outorgar competências em matéria tributária, impõe limites ao exercício das competências e também exclui competências. A imunidade recíproca consiste numa barreira, uma verdadeira proibição ao poder de tributar. Tal vedação somente poderia vir do poder constituinte originário, sequer do derivado, considerando-se o caráter absoluto da proibição. Quando não for assim, a insegurança jurídica casuística enfraquece o modelo federativo.

25 ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de brritubação Brasil-Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, vol. 9, p. 146.

26 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; e JAY, John. *The federalist*. Chicago, Londres etc.: Encyclopaedia Britannica, Inc., 1952, p. 102.

27 EUA – Internal Revenue Service. *Historical Highlights of the IRS*. Disponível em: <http://www.irs.gov/newsroom/historical-highlights-of-the-irs>. Acesso em: 02 maio 2020.

Limitar o poder de tributar funciona por meio de imunidade fiscal, disposição constitucional que veda o legislador ordinário decretar tributos sobre determinadas pessoas, bens ou fatos²⁸. A limitação dos entes federados a exercer competência tributante reciprocamente também é constitucional, mas carrega consigo o significado da federação. Este tema da imunidade recíproca no ambiente federal foi objeto de alguma polêmica nos EUA, chamando a atenção da Suprema Corte, que aplinou a disputa entre Estados e União. Discutiu-se sobre a imunidade recíproca o uso indevido do benefício pelos entes federados, entendendo que o ente beneficiado deve cuidar da destinação para o interesse público²⁹. É interessante notar a preocupação da Suprema Corte americana em se alinhar ao que o Supremo Tribunal Federal analisou no Brasil, como será comentado adiante. Em outras palavras, a imunidade não seria, no entendimento da Suprema Corte americana, um “cheque em branco”. No sentido da imunidade recíproca como direito subjetivo dos entes federados, a mesma Suprema Corte americana afirmou que a renúncia de competência se estende às empresas e negócios estatais. Aqui fica bem demonstrada a imunidade recíproca e a abrangência do direito abranger também os negócios do ente federado³⁰. O sentido da imunidade recíproca está no princípio da mínima interferência sobre os estados federados, suas atividades e seus negócios.

A constituição de uma federação a partir de um Estado unitário ocorre por um ato legislativo, soberano e original. O modo de criação de um Estado federal pode parecer irrelevante, partindo de um ponto de Estados antecedentes soberanos, ou de um Estado unitário transformado em Estado federal³¹. O que importa afinal é a renúncia de soberania fiscal ou, no caso de transformação de Estado unitário em Estado federal, como no exemplo brasileiro. Os Estados federados foram desenhados pelo constituinte original no desenho da república, para terem competências, sem avançar sobre a competência da União. O inverso também é verdadeiro, ou seja, preservar a autonomia dos entes federados e ao mesmo passo dar ao Estado federado condições de custeio de sua estrutura administrativa e atividade interventiva social e econômica por meio da tributação.

A inspiração americana para a federação brasileira no que tange à imunidade constitucional segue a mesma lógica para o que se denomina imunidade recíproca, conforme as decisões da Suprema Corte americana demonstram. Os debates constitucionais acerca da abrangência da imunidade recíproca nos EUA, porém, diferem do modelo brasileiro de constituição rígida. No Brasil, portanto, a imunidade recíproca tem uma origem distinta, mas a supressão de competências, principalmente na interpretação

28 BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 296.

29 EUA – Estados Unidos da América – Suprema Corte. *Caso Helvering v. Gerhardt*. 304.US.405 (1938).

30 EUA – Estados Unidos da América – Suprema Corte. *Caso New York v. United States*. 326.US.572 (1946). Ver também o caso *South Carolina v. Backer*. 485.US.505 (1988).

31 KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Nova Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd., 1999, p. 324.

jurisprudencial, muito se assemelha à estadunidense. A definição da imunidade recíproca data de 1819, com o caso *McCulloch v. Maryland*, num país de formação recente à época, porém com uma clareza de propósitos federativos³². Importa destacar que o caso apreciado pela Suprema Corte americana tratou especificamente das atividades econômicas dos estados, com suas empresas e investimentos localizados em outros entes federados. O poder de tributar é um dos mais importantes índices de soberania, entendimento ratificado pela Suprema Corte americana em outros casos subsequentes ao mencionado acima. Houve, porém, um estreitamento da imunidade recíproca na interpretação da Suprema Corte, no limite do que se entende por “legal incidence”. Essa expressão foi criada para justificar a tributação das riquezas não diretamente ligadas ao negócio desenvolvido pelos entes tributantes e suas empresas³³. Note-se a qualidade do estreitamento da imunidade apenas em determinadas circunstâncias.

Na Europa a imunidade recíproca surgiu também da renúncia de soberania, mas sob outra perspectiva. O clero cobrava tributos sobrepostos ao poder de tributar dos reis, numa relação bastante conflituosa entre prestações pecuniárias das mais diversas motivações. A disputa entre a Igreja e a monarquia data do século XII, época que o Papa demandava imunidade sobre a Igreja, sob pena de excomunhão. A verdade é que tanto Igreja quanto a monarquia de diversas partes da Europa ocidental disputavam primeiramente o direito a cobrar tributos e, quando as monarquias francesa e inglesa decidiram pelo monopólio da cobrança de tributos houve uma ruptura grave no sistema de poder³⁴. A solução encontrada foi dar à Igreja a imunidade, que não era por motivação religiosa, mas por renúncia recíproca de competências tributantes além, é claro, de pressão político-religiosa. Em algumas jurisdições, como a Alemanha, a igreja seguiu competente para cobrar tributo eclesiástico (*Kirchensteuer*), de competência dos Estados³⁵.

As federações europeias do século XIX trataram da imunidade recíproca como uma relação de cessão de soberania, para viabilizar a agregação de unidades políticas autônomas. Lembre-se que a imunidade entre reinos independentes para a formação de estados federados passou antes por tratados internacionais de cunho comercial, evoluindo para convenções com disposições tributárias específicas de renúncia fiscal recíproca. A federação alemã de Bismarck semiconstitucional propunha um concerto político de autonomias entre estados integrantes, mas a ideia federativa é bem anterior a esse período, com origem romana na organização de nações germânicas feudais. O deslocamento de

32 EUA – Estados Unidos da América – Suprema Corte. Caso *McCulloch v. Maryland*. 17 U.S. (4 Wheat.) 316 (1819). A Suprema Corte americana analisou o tema dos poderes implícitos, ficando marcado o caso pela expressão “poder de tributar importa no poder de destruir”. A tributação de entidade imune fere a soberania constitucional.

33 MAHONEY, Maureen. Federal immunity from state taxation: a reassessment. *The University of Chicago Law Review* 45.695. 1978, (695/730), p. 695.

34 ZILVETI, Fernando Aurelio. *Evolução histórica da teoria da tributação*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 111.

35 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, et. ali. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt. 2010, § 10,8. Curioso tributo cujo fato gerador é confessional.

poder dos senhores feudais para os reis se dava por meio de acordos precários, mas neles já constava cessão de poderes de arrecadação³⁶.

A Confederação Germânica do início do século XIX inspirou boa parte das federações atuais, firme na estrutura geopolítica de enfrentamento de outras potências hegemônicas concorrentes no continente europeu. No campo constitucional sistêmico tributário, porém, a confederação deixava a autonomia para os estados. Depois de algumas guerras, foi contratada entre os entes federados a Confederação da Alemanha do Norte. Ali se estabeleceu a federação, politicamente centrípeta e financeiramente centrífuga.

O tipo federativo do século XIX continha fragilidades de união ao não concentrar o poder de tributar de modo centrípeta. A renúncia às nações-estado viria apenas com a Constituição de Weimar, esta efetivamente de um Estado federal organizado claramente segundo competências divididas num sistema dual entre União e Estados³⁷.

Passando pelo Estado totalitário nacional socialista em que, mesmo assim, foi mantida alguma ordem federativa, no pós-guerra a federação alemã se firmou. Na Constituição de 1949, art. 109, ficou estabelecida a autonomia orçamentária e financeira, com o sistema tributário desenhado de modo a dar condições de arrecadação para as unidades federativas³⁸. O que é possível concluir após a pesquisa histórica se concentra na afirmação da federação como forma de Estado na Alemanha e como a imunidade recíproca permeia a gênese dessa federação se fortaleceu ao longo do tempo. O embate acerca das competências dos entes federados marcou a evolução do instituto, especialmente durante boa parte do século XIX. O sistema tributário constitucional alemão está fundado na federação e suas competências tributantes³⁹. Não cabe falar em tributação recíproca nessa ordem constitucional tributária. A Corte Constitucional alemã tem se posicionado acerca das escolhas do ente tributante num sistema constitucional tributário, no sentido de plena autonomia, tendo como limite a própria federação⁴⁰. A federação alemã trabalha com a ideia de concorrência, em que os entes tributantes otimizam a gestão pública, buscando um modelo próximo do que se vê na economia de mercado⁴¹.

36 VOGEL, Klaus. Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes. In: ISENSEE, Josef; e KIRCHHOF, Paul (org.). Handbuch des Staatsrechts. Heidelberg, Hamburgo: C.F. Müller, 2003, § 126, item 10.

37 GRZESZICK, Berndt. In: HÄRTEL, Ines. Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt. Berlin/Heidelberg: Springer, 2012, § 2, item 90.

38 VOGEL, Klaus. Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes. In: ISENSEE, Josef; e KIRCHHOF, Paul (org.). Handbuch des Staatsrechts. Heidelberg/Hamburgo: C.F. Müller, 2003, § 87, item 17.

39 TIPKE, Klaus. Die Steuerrechtsordnung. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993, vol. I, § 10, p. 485. O autor cita Tercio Sampaio Ferraz Jr. para tratar da federação brasileira (Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die brasilianische Verfassung von 1988. 43rd Congress of the International Fiscal Association. Seminar E, Rio de Janeiro, 1989, p. 42 e ss.).

40 ALEMANHA – Corte Constitucional – BVerfGE 148, 147 (Rn 98).

41 ISENSEE, Josef. Der Föderalismus und der Verfassungstaat des Gegenwart. AOR 115: 273, 1990.

Outra jurisdição europeia com federação bastante consolidada na história desde sua formação é a Suíça. Fruto de uma confederação transformada em federação, depois de uma guerra civil em 1848, as competências tributárias constitucionais foram muito negociadas antes de concedidas ao poder central, de modo que as competências descritas na Carta, são derivadas do poder cantonal originário, que admite competências concorrentes ou subsidiárias federais⁴². Organizada na forma federativa por concessão de soberania dos seus cantões, a federação helvética protege os entes federados. A ideia de autonomia entre os cantões suíços se demonstra tão evoluída, que eles concorrem entre si na atração de pessoas e negócios, com redução significativa da carga tributária forfetária. Entre os cantões, porém, rege o princípio da imunidade recíproca, não havendo qualquer poder de tributar de uns sobre os outros. É curioso que a Constituição suíça tenha mantido expressamente a soberania dos seus cantões, no intuito de assegurar o poder de tributar de cada ente, assegurado a eles todos os direitos que não pertencem ao governo federal⁴³. Em que pese a federação suíça ter surgido após uma guerra, ela é mais um resultado de evolução do que revolução política, amadurecida nas relações entre jurisdições independentes. Neste meio não há espaço sequer para tributação recíproca entre entes federados.

A Constituição helvética pode ser considerada um exemplo do conceito liberal de Estado, em que se observa o utilitarismo como forma agregadora dos cantões. A Suíça se distingue das federações da Bélgica e da Áustria, que partiram, como o Brasil, de estados unitários. No mais, o tema da imunidade entre entes federados, assim como nas demais federações mencionadas acima, segue a lógica de não intervenção na competência tributária. Em outras palavras, a Constituição define as competências tributárias nos três níveis da federação, União, Cantões e Cidades. Neste ponto a Suíça se parece bem ao Brasil, com competências constitucionais definidas e, pela negativa, suprimidas, tanto assim que os entes federados não avançam uns sobre os outros, num pacto imunizante de convívio federativo. Assim, a federação helvética tem seu sistema tributário bem claro em termos de competências tributárias positivas e negativas entre os entes federados, com força de soberania⁴⁴.

A pergunta que se faz numa federação é se a concorrência entre entes tributantes autônomos pode levar à ruptura sistêmica. Existe sempre um preço para a estrutura fiscal da federação⁴⁵. A imunidade recíproca é o preço da federação, daí o constituinte e a

42 RENTZSCH, Daniel. *The Swiss Confederation. Tax aspects of fiscal federalism*. Editado por G. Bizioli e C. Sacchetto. Amsterdam: IBFD, 2011, (223/271), p. 233.

43 Suíça – Constituição – Art. 3: “Die Kantone sind souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist; sie üben alle Rechte aus, die nicht dem Bund übertragen sind.”

44 BLUMENSTEIN, Ernst; e LOCHER, Peter. *System des Schweizerischen Steuerrecht*. Zurique: Schulthess, 2012, p. 49.

45 HEY, Johanna. *Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen. Bundesstaat und Europäische Union zwischen Konflikt und Kooperation. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 66*. Göttingen, Berlin: De Gruyter Recht/Hubert & Co., (277/328), p. 283.

jurisprudência tratem do tema como princípio, delimitando apenas os contornos materiais da falta de competência tributante. A autonomia dos entes federados não vive sem responsabilidade fiscal nos gastos públicos, que coloque em risco a própria federação⁴⁶. Existe uma interdependência entre entes tributantes, com autonomia e concorrência, limitados pela imunidade recíproca. Pensando a Confederação e eventual futura Federação europeia, se espera um modelo semelhante ao já consolidado nas federações ocidentais. A imunidade recíproca, sem dúvida, veio nesse modelo.

A expressão de soberania fiscal mencionada acima, no plano Constitucional, possui duas funções perenes, de concessão de competências e supressão de competências⁴⁷. Esse é o sentido federativo de constituição de poder de tributar, cuja abrangência o mesmo diploma se encarregou de limitar entre os entes federados de modo expresso⁴⁸. Notável a clareza da Constituição brasileira ao vetar a cobrança de tributos reciprocamente entre a União, Estados e Municípios, positivando um princípio que foi construído pela jurisprudência em outras jurisdições. Aqui foi necessário transformar princípios em regras de competência para conferir segurança jurídica ao administrado e aos próprios entes políticos destinatários⁴⁹.

Imunidade recíproca em matéria tributária tem uma abrangência federativa nos três níveis tributários, desde a Constituição de 1891⁵⁰. O modelo de federação trina impôs a imunidade também em relação aos municípios, muito embora estes não tivessem a importância política que lhe foi conferida mais tarde, com a Constituição de 1988. O intuito do constituinte originário não foi respeitado desde o início da república, o que demandou maior clareza no texto constitucional de 1934, 1937, 1946, 1967/69 e, finalmente, de 1988. Verdade que na Constituição de 1946, a maior parte das controvérsias acerca da abrangência da imunidade recíproca tinha sido superada pelo STF, principalmente em relação às atividades desenvolvidas pelos entes federados, direta ou indiretamente⁵¹.

Na Constituição de 1988, levando em conta o histórico de insegurança jurídica sobre o tema das imunidades recíprocas, o constituinte foi bastante cuidadoso em deixar um texto claro

46 HEY, Johanna. Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen. Bundesstaat und Europäische Union zwischen Konflikt und Kooperation. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 66. Göttingen, Berlin: De Gruyter Recht/Hubert & Co., (277/328), p. 307.

47 ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 209.

48 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Edição revista e modificada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 231.

49 BRASIL – Constituição Federal. 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; [...]”

50 MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; e ÁVILA, Marta Marques (org.). Estudos sobre o federalismo. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007, p. 201-202.

51 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Edição revista e modificada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 247. O autor cita a polêmica sobre as apólices dos estados e a possibilidade de o imposto de renda atingir os juros cobrados nesses valores mobiliários. O STF admitiu num primeiro momento a cobrança de imposto de renda, rejeitando o tributo apenas mais tarde, na análise de uma nova norma federal sobre o tema.

e preciso sobre o tema. As autarquias e fundações de direito público passaram a ser albergadas pela norma imunizante. Por outro lado, as atividades econômicas tipicamente privadas realizadas pelos entes tributantes e suas representações sociais passaram a ser tributadas pelos tributos sobre a renda e patrimônio. Neste aspecto ficou claro o caráter de interesse público da atividade econômica desenvolvida pelo Estado. Ainda na redação do texto constitucional atual foi pensado que a imunidade não pode gerar desvio concorrencial, daí autorizar a tributação sobre a renda e patrimônio de atividades especulativas e com intuito lucrativo. Este último ponto gerou nova polêmica, em parte relacionada ao tema central deste ensaio, pois confunde-se intuito lucrativo com resultado lucrativo⁵². Naturalmente, não é razoável que qualquer empreendimento seja privado de ter resultado lucrativo pelo simples fato de gozar de imunidade.

Na esteira do entendimento do constituinte originário acerca da imunidade recíproca foi preciso a intervenção do STF, para interpretar o sentido da EC n. 3/1993. No julgamento da ADI n. 939/DF, o princípio federativo foi afirmado como essência da imunidade recíproca, tanto assim que uma emenda constitucional em sentido contrário afrontaria uma cláusula pétrea, merecendo ser afastada do ordenamento jurídico pátrio⁵³. A imunidade recíproca entre entes federados no Brasil se assemelha, portanto, ao mesmo instituto nos EUA, onde a Suprema Corte também interveio ao longo da história para afirmar tal renúncia de competência tributante, conforme já descrito acima.

Além do alicerce federativo da imunidade recíproca, o instituto tem na igualdade na tributação e na capacidade contributiva dois fortes pontos de apoio. Ao tratarmos acima da questão do interesse público relevante, o que está em jogo é a igualdade na tributação, pois se o braço empresarial do estado atua dentro desse ambiente de intervenção no domínio econômico não existe competição com empresas privadas. A concorrência predatória pode se dar no ambiente empresarial quando o ente público compete com o ente privado em condição de vantagem para não ser tributado. Esta foi uma preocupação do constituinte de 1988, ao fazer a distinção entre atividade de interesse público, em que o Estado atua exclusivamente ou num ambiente onde o interesse privado é raro ou inexistente⁵⁴. Não há *déficit* concorrencial na atividade empresarial do Estado imune, pois é dele a escolha interventiva no domínio econômico.

O que se tratou acima pretende demonstrar a clareza da imunidade recíproca constitucional como elemento da federação brasileira, cláusula pétrea. Portanto, não há competência tributária dos entes federados para exercer o poder de tributar entre eles. A

52 DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993. Revista de Direito Tributário – RDT vol. 62. São Paulo, 1994, p. 88.

53 BRASIL – STF – ADI n. 939-7/DF. Rel. Min. Sydney Sanches, 1994.

54 BRASIL – STF – RE n. 364.202/RS. Rel. Min. Carlos Velloso, 2004. Precedentes: RE n. 424.227/SC, RE n. 407.099/RS, RE n. 354.897/RS, RE n. 356.122/RS e RE n. 398.630/SP.

supressão de competência se aplica tanto aos entes federados como pessoas de direito público, quanto às empresas públicas e de economia mista. Vejamos agora como a questão das sociedades estatais integra a imunidade recíproca constitucional.

4. SOCIEDADE ESTATAIS E A IMUNIDADE RECÍPROCA

As sociedades estatais representam a extensão da atividade econômica estatal, por meio de entidades de direito público e de direito privado, com participação societária direta. Mais recentemente se expôs a participação do Estado na atividade econômica por meio de parcerias público-privadas, das assim denominadas PPP. A questão que turva a interpretação do mandamento constitucional da imunidade recíproca se encontra na forma jurídica empresarial do investimento estatal. A forma de organização e a composição de capital diferenciam as empresas estatais, todas com o controle acionário do Estado. Ao verificar a atividade econômica estatal por meio de empresas públicas ou de economia mista, os agentes fiscais entenderam por inaplicável a imunidade, numa perspectiva distorcida do conceito de estrutura societária. O vínculo associativo entre investidores de um determinado empreendimento é representado pela parcela do patrimônio envolvido no risco do negócio⁵⁵. Nas sociedades estatais, o capital do Estado representa, portanto, investimento público na atividade econômica.

Assim, sob diversas modalidades de vínculo associativo, junção de pessoas e capital dentro de uma ficção legal, as sociedades estatais são formadas no interesse do Estado de intervir no domínio privado. Atuar por meio de sociedade empresarial revela a intenção de manter uma entidade jurídica separada dos sócios. Especula-se se a motivação de uso de uma entidade jurídica separada dos sócios tenha raízes ancestrais na proteção patrimonial. Outra especulação se dá na motivação de uso de entidade jurídica para ocultar a identidade dos sócios. Importante ressaltar, porém, que em sua gênese, as empresas eram autorizadas a funcionar por ato real, ou seja, as entidades jurídicas dependiam do monarca para serem constituídas e atuarem na economia. A própria monarquia atuava no domínio privado, visto que sequer existia domínio público antes do século XVII, sendo a relação entre administrado e administração de direito privado. A partir da ficção constitucional de Estado, este passou à condição de ente de direito público, bem como seus investimentos. O que importa, porém, para este estudo, afinal, é compreender a estrutura societária como forma de representação do investimento, seja ele público ou privado. A administração pública, na configuração pós século XIX, pode optar por um regime de direito público ou de direito privado, dentro de sua política administrativa de investimento⁵⁶. O regime jurídico organizacional em nada interfere na imunidade.

55 MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. *Direito dos valores mobiliários*. Rio de Janeiro: FGV, 2015, p. 194.

56 CRETELLA JR, José. O regime jurídico das empresas públicas. *RDA* vol. 106, out./dez. 1971, (62/80), p. 62.

Na concepção atual da empresa, como unidade organizada que se destina a um objetivo econômico ou ideal, existe uma demanda de conciliar a obtenção de lucro com a realização da função social da sociedade. A empresa como agente econômico deve auxiliar o Estado na consecução de suas políticas públicas. Na concepção tradicional, aliás, o serviço público era realizado apenas por meio de empresa pública. Nessa ideia de serviço público o Estado atuava por meio de concessionárias de serviço público. O concessionário de serviço público desenvolve todo o investimento de infraestrutura, no interesse do administrado, sob controle e responsabilidade da administração⁵⁷. O interesse público é objetivo por definição.

Em que pese o interesse no lucro e a realização social pareçam forças antagônicas, incongruentes, elas podem impulsionar as políticas públicas de maneira positiva⁵⁸. A produção e partilha de lucros é um objetivo das empresas, conforme definido nos seus estatutos sociais, o que não afasta a organização societária de desenvolver suas atividades dentro do interesse público, afirmando a função social da sociedade. O regime jurídico da empresa pública, após o advento da Constituição de 1988 ficou condicionado à sua participação na atividade econômica, nos termos do art. 173, § 1º. Isso não quer dizer que o regime jurídico determine a imunidade da entidade. O regime jurídico determina regulação e procedimentos perante às autoridades públicas regulatórias, no sentido de sujeitar a empresa pública e de economia mista ao mesmo tipo de registro público, prestação de contas, obrigações acessórias e principais⁵⁹.

O Estado, afinal, assumiu a tarefa de colaborar com o desenvolvimento social, muitas vezes associado à iniciativa privada, outras vezes como investidor único, organizando seu investimento por meio de empresa. O elemento permanente da empresa era visto anteriormente como a obtenção do lucro⁶⁰. A empresa pública é o patrimônio público personalizado e afetado para um fim econômico. Sem prejuízo desse entendimento de obtenção de lucro, com a Constituição de 1988 foi adicionada a função social como elemento essencial da empresa. Ora, se é verdade que a obtenção do lucro se concilia com a função social de empresa, nas empresas estatais isso fica ainda mais evidente. A apuração da riqueza segue o regime jurídico privado, sem prejuízo de consideração de imunidade pelas empresas públicas ou de economia mista.

O exercício da atividade social é, afinal, o objetivo da empresa, de sorte que a lucratividade consiste na consequência disso e não no fim em si mesmo. Não há defeito no exercício do objetivo social empresarial lucrativo, pois o resultado positivo da atividade econômica é

57 CRETELLA JR., José. O regime jurídico das empresas públicas. RDA vol. 106, out./dez. 1971, (62/80), p. 66.

58 COMPARATO, Fábio Konder. Reflexões sobre a dissolução judicial de sociedade anônima por impossibilidade de preenchimento do fim social. RDM – Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro vol. 96, p. 70.

59 GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 140.

60 COMPARATO, Fábio Konder. Direito empresarial. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 151.

almejado em qualquer sociedade. Ademais, a atividade econômica em seu sentido amplo tem no serviço público a sua espécie. Em outras palavras, prestar serviços à comunidade é apenas uma faceta da atividade econômica do Estado⁶¹. Assim, o objetivo social da empresa pode ser lucrativo e, além disso, atender ao fim social por meio de atendimento ao bem público, não havendo incompatibilidade entre tais predicados da sociedade empresarial.

Bem verdade, que a própria legislação impõe algumas exceções do regime privado para as empresas públicas, como por exemplo, em relação ao patrimônio, dirigentes, prerrogativas, controles administrativos etc.⁶² Por se tratar de empresa criada pelo Estado, com objetivos públicos, algumas questões específicas seguem um regramento especial tipo empresa pública. Apenas para reforçar a excepcionalidade do regramento privado em determinadas circunstâncias, a empresa pública não vai à falência. No mais, predomina todo o regramento de direito privado, do direito comercial, para as atividades da empresa pública.

Assim, a empresa pública atua como um ente privado, sem qualquer distinção. Na relação com terceiros, quem atua é a empresa e não o Estado, como se vê também no regime jurídico dos empregados, sujeitos à CLT – Consolidação das Leis do Trabalho. Em relação aos clientes e fornecedores, com efeito, a empresa atua nos termos do direito privado, contratando com o dever de seguir seus objetivos sociais descritos em seus estatutos. Ao atuar dessa maneira a empresa pública almeja o melhor desempenho e o lucro na atividade nada mais é senão uma consequência disso.

Sabe-se da importância que as empresas públicas representam no cenário econômico nacional. Essas empresas privadas, regidas pelas regras comerciais e de direito administrativo, excepcionalmente, estão diante do Estado comerciante, empresário, que assume a atividade empreendedora de risco. Como produtor, comerciante ou prestador de serviços, o Estado atua no domínio privado e, como tal, almeja o melhor resultado, o *superávit*, o lucro. Bem verdade que o Estado descentralizou suas atividades administrativas, no sentido de deixar com ele apenas aquelas consideradas de seu interesse, entendidas como sociais na sua gênese interventiva⁶³. A escolha é do Estado que decide a oportunidade, a essencialidade e a generalidade do serviço público que deseja prestar ou deixar que terceiros o façam. Mesmo que descentralize os serviços públicos, estes não perdem seu caráter mesmo quando realizados por entes privados. Não é demais lembrar que a própria descentralização administrativa do Estado se dá por meio de suas expressões empresariais de empresa pública, autarquias, fundações públicas e sociedades de economia mista⁶⁴.

61 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 101.

62 CRETELLA JR., José. *O regime jurídico das empresas públicas*. RDA vol. 106, out./dez. 1971, (62/80), p. 72.

63 PIETRO, Maria Sylvania Zanella di. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 1996, p. 22.

64 MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. São Paulo: RT, 1996, p. 64.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Imunidade recíproca em sociedades estatais*. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 485-511. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

Quando o Estado, por sua empresa pública, atua como concessionário de serviço público, o êxito da atividade não é apenas o lucro sob a perspectiva capitalista, mas o bom serviço público portuário realizado, gerando riqueza para o país. O serviço público aqui descrito é aquele *uti universi* e *uti singuli*, ou seja, levando em conta a utilidade, a essencialidade e a adequação⁶⁵. O Estado, afinal, escolhe as áreas em que deseja atuar por sua conveniência, que podem ser de caráter essencial ou secundário para a sociedade⁶⁶. A escolha depende das políticas públicas programáticas dispostas nas Constituição e executadas pelo Poder Executivo, segundo diretrizes orçamentárias fixadas pelo Poder Legislativo.

Os resultados positivos da empresa pública no exercício das atividades sociais representam riquezas não sujeitas à tributação, em função da imunidade recíproca constitucional. Isso não se deve ao fato de falta de capacidade contributiva do contribuinte empresa pública, como já discutido no âmbito do STF, mas em função da riqueza gerada não poder ser tributada por respeito ao princípio federativo. Se a empresa pública distribui o lucro ou o reinveste não pode alterar objetivamente sua imunidade. A questão da capacidade contributiva das empresas públicas, nesse aspecto, não foi suficientemente esgotada pelo STF, cabendo ainda um detalhamento melhor sob a perspectiva constitucional tributária.

Sustenta-se que as pessoas políticas não teriam capacidade contributiva, mas sim capacidade de tributar. Por consequência lógica as empresas públicas detidas por pessoa política não teriam a mesma condição de contribuir para os custeios do Estado. O princípio do direito público interno e o próprio princípio federativo impedem que as pessoas de direito público criem hipóteses tributárias cuja contribuição caiba a elas mesmas, em prejuízo ao Erário. O fato de as concessionárias de serviço público desenvolverem atividades econômicas não leva à conclusão de capacidade contributiva *jure et de jure*. Quando a concessionária é uma pessoa de direito privado na condição de empresa pública detida exclusivamente por ente federado, ela não tem capacidade contributiva⁶⁷. É válida a argumentação de falta de capacidade contributiva de entes federados, assim também entendidas suas representações de pessoa jurídica de direito público, quando estas forem detidas integralmente sob a perspectiva societária⁶⁸. Como entes autônomos federados, não faz sentido que cobrem tributos uns dos outros, por não possuírem capacidade contributiva efetiva, merecendo ser alcançados pelo instituto da imunidade recíproca.

A empresa pública exerce a atividade econômica socialmente relevante. Nesse sentido, os objetivos sociais se inserem no campo de empresas estatais típicas, conforme decidiu o STF no assim chamado “caso dos Correios”. Os serviços sociais se caracterizam em setores em

65 MELO, Antônio Celso Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 632.

66 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. São Paulo: RT, 1989, p. 289.

67 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 232.

68 BRASIL – STF – AI n. 518.405 AgR/RS. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2010.

que o Estado atua em caráter predominante⁶⁹. A distinção entre empresa pública que concorre com a iniciativa privada e a empresa pública que atua em caráter exclusivo foi testada em outra decisão do STF, mas faltou estressar a questão da livre concorrência e a imunidade recíproca⁷⁰. A atuação em área de interesse público relevante, por si só, afasta qualquer conjectura concorrencial capaz de interferir negativamente no aspecto concorrencial.

Não há falar em infração à concorrência quando o Estado define sua atuação em determinado setor da economia em que o investimento privado não tem interesse em atuar, ou o mesmo poder público escolhe sua atuação preponderante. A escolha é do Estado e nisso não há infração concorrencial. Tampouco é vedada à empresa pública imune ser lucrativa. Os Correios perseguem o lucro como meio para retornar o investimento do Estado, pago pelo contribuinte nos tributos. Assim entendeu o STF, em outra ocasião, também num caso dos Correios, mas em decisão do Pleno, em caráter de repercussão geral, sobre a polêmica questão de infração concorrencial com a imunidade recíproca⁷¹. O lucro é consequência da atividade econômica frutífera, bem como o retorno do investimento, pela distribuição ao Estado.

A importância da atividade desenvolvida pela empresa pública se destaca na jurisprudência firmada pelo STF, no caso da Infraero – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária. O serviço público foi explorado como conceito pela Corte, como objeto da imunidade recíproca⁷². Reconheceu-se para a Infraero, num outro caso, a extensão da imunidade à empresa pública como plenamente em conformidade com a Constituição, justamente em função da federação⁷³. O Federalismo atrai para a forma de Estado a análise constitucional da imunidade recíproca, reforçada pelo caráter de prestação de serviços públicos realizados pela empresa pública. Este seria o aspecto objetivo da imunidade recíproca, que no caso da Infraero teve apreciação a atividade principal e secundária de empresa estatal. O aspecto subjetivo da imunidade é a própria essência da federação.

Existe ainda uma polêmica acerca de a imunidade recíproca alcançar todos os tributos, sejam eles diretos e indiretos, além daqueles incidentes sobre o patrimônio do contribuinte. De fato a imunidade recíproca diz respeito a todos os tributos cuja competência recai sobre os entes federados, explicando-se, todavia, que o texto constitucional trata de renda, patrimônio e serviços. Assim sendo, a ampliação da imunidade recíproca a todos os tributos

69 BRASIL – STF – RE n. 364.202/RS. Rel. Min. Carlos Velloso, 2004.

70 BRASIL – STF – RE n. 407.099/RS. Rel. Min. Carlos Velloso, 2004.

71 BRASIL – STF – RE n. 601.392/PR. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2013.

72 BRASIL – STF – RE n. 363.412. AgR. Rel. Min. Celso de Mello, 2008.

73 BRASIL – STF – ARE n. 638.315/RG. Rel. Min. Cezar Peluso, 2011.

se aplica sem, contudo, alcançar o contribuinte de fato, como ocorre nos tributos sobre o consumo ICMS⁷⁴. O caso do ICMS é particular, uma vez que nele se faz a clara distinção entre contribuinte de fato e de direito, no sentido dado pelo CTN, em seu art. 166. O Município que pleiteia imunidade recíproca no ICMS pago na conta de energia elétrica foi vencido, pois esse tributo é trasladado ao consumidor, contribuinte de fato. A imunidade negada não se deu em função do ente tributante ou tributado, mas do tributo trasladável, o que mesmo assim é contestável. Todos os tributos, em alguma medida, são trasladáveis.

A imunidade recíproca depende do modelo federativo pensado para o Brasil pelo Constituinte de 1988 e concretizado pela jurisprudência do STF. Neste sentido, a constituição rígida com a federação foi desenhada como cláusula pétrea de forma de Estado, que não admite a cobrança de tributos entre entes e suas representações jurídicas empresariais. Receber um dever de prestar serviço público foi também objeto de outra manifestação do STF. No conhecido caso da “Casa da Moeda”, o STF pensou nisso ao interpretar o interesse público em atuar em determinado setor⁷⁵. A questão de exclusividade do Estado em determinados setores da economia, especialmente na impressão de papel moeda e selos, no caso Casa da Moeda, não implica necessariamente em distorção entre agentes econômicos. O STF não entendeu assim, garantindo o benefício da imunidade à empresa pública em questão, mas não analisou o tema do subsídio cruzado⁷⁶. A posição do Constituinte sacramentada na Carta de 1988 importa como um norte para os administrados, ou seja, todos aqueles subordinados ao texto constitucional têm por obrigação respeitar a imunidade recíproca.

Além da questão subjetiva, a imunidade recíproca também precisa ser observada sob a perspectiva objetiva. A natureza jurídica das pessoas políticas dá sentido ao aspecto subjetivo da imunidade⁷⁷. A riqueza objeto da imunidade, por outro lado, também importa para a interpretação do mandamento constitucional que retira competência tributante aos entes federados. Ao intérprete compete saber se houve riqueza aferível nas operações econômicas realizadas pela empresa pública. Este é o aspecto objetivo da imunidade. A manifestação de riqueza se dá pela atividade da empresa pública segundo a competente administração e as condições de mercado. O lucro, a receita, o consumo, o patrimônio, o câmbio etc. representam manifestações de riqueza aferíveis pela autoridade fiscal, o que não lhe confere o direito de tributar por falta de competência constitucional, tolhida pela imunidade recíproca.

74 BRASIL – STF – AI n. 671.412/SP AgR. Rel. Min. Eros Grau, 2008.

75 BRASIL – STF – RE n. 610.517 AgR. Rel. Min. Celso de Mello, 2014.

76 CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre concorrência: ainda uma questão em aberto. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 35. São Paulo: IBDT, (230/248), p. 240.

77 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 438.

Na oportunidade que o STF teve que analisar o tema da imunidade para empresas de economia mista, levou-se em conta aspectos subjetivo e objetivos, tais como: (a) autonomia política, (b) manifestação de riqueza, e (c) livre-concorrência⁷⁸. O caso de sociedade de economia mista com atividade portuária inspira bastante o que trata este ensaio, no sentido de que a ela se dedica à mesma prestação de serviços públicos. Exercer objetivos sociais impõe zelo pelo Erário público, o que significa resultados positivos como fim a ser perseguido. A delicada situação em que as empresas públicas atuam tanto na prestação de serviços públicos, quanto em mercados onde impera a livre concorrência pode confundir o intérprete, mesmo que o Estado tenha decidido conceder à iniciativa privada determinadas atividades, sujeitas à livre concorrência, não há na imunidade recíproca uma infração. Esse foi o acertado entendimento do STF. As normas gerais de direito público legitimam determinadas ações do Estado que parecem até anticoncorrenciais, mas fazem sentido em se tratando de serviço público. Assim, o poder concedente pode privilegiar seus concessionários em determinadas circunstâncias, utilizando-se do instrumento tarifário, sem com isso infringir as regras de livre mercado⁷⁹.

Ainda acerca da imunidade recíproca das empresas de economia mista, o STF decidiu recentemente por limitar a imunidade recíproca para tais empresas em circunstâncias especiais. A razão de decidir levou em conta o fato de a empresa ter ações negociadas em Bolsa de Valores, com o claro intuito de buscar rentabilidade no mercado financeiro e de capitais. Aqui importa destacar que o que fez o STF restringir o seu entendimento de imunidade foi o fato de a empresa não ter caráter público exclusivo, mas sim buscar a rentabilidade para os acionistas, sejam eles públicos ou privados. Com ações negociadas na Bolsa de São Paulo e de Nova Iorque, abertura de capital em 50% para alavancar investimentos e atividades especulativas, o STF negou o benefício da imunidade recíproca⁸⁰.

Merece críticas o posicionamento consequencialista do STF, segundo o qual a beneficiária utiliza as suas ações como forma de alavancar investimentos de capital numa economia de mercado. O caso analisa o fato de uma empresa de economia mista, após privatizada, com ações negociadas no mercado financeiro e de capitais. O aspecto de remuneração do capital no mercado bursátil, com quase a metade do capital nas mãos da iniciativa privada, foi considerado uma peculiaridade capaz de afastar o benefício da imunidade recíproca⁸¹.

78 BRASIL – STF – RE n. 253.472/SP. Rel. Min. Marco Aurélio, 2011.

79 PINTO JUNIOR, Mario Engler. O Estado como acionista controlador. Faculdade de Direito da USP. Tese apresentada para obtenção de grau de doutor. São Paulo: 2009, p. 193. A tese foi transformada mais tarde em livro, com o título Empresa estatal: função econômica e dilemas societários, publicado em São Paulo, pela Editora Atlas em 2013.

80 BRASIL – STF – RE n. 600.867/SP. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2020.

81 BRASIL – STF – RE n. 600.867/SP. Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2020.

5. CONCLUSÃO

Por todo o exposto acima foi suficientemente explorada a questão da imunidade recíproca desde sua gênese, com o Estado Federal, até os dias de hoje. Percorrendo a interpretação das cortes constitucionais no ambiente do direito comparado, não foi outra a interpretação senão a de ratificar a imunidade recíproca como pilar da federação, garantindo e obrigando os entes federados a não tributar uns aos outros. Não obstante, a imunidade recíproca absoluta vai aos poucos dando lugar à relativa⁸².

A questão federativa da imunidade recíproca foi esculpida na Constituição Federal de 1988 como cláusula pétrea, válida tanto aos entes federados, quanto às suas representações comerciais na forma de empresas públicas e de economia mista. Esta interpretação vem sendo confirmada pelo STF, nas diversas ocasiões em que foi chamado a se manifestar sobre a matéria. Importa mencionar a preocupação recente da Corte em relação a investigar os aspectos subjetivos e objetivos da imunidade recíproca.

Com efeito, em relação ao aspecto objetivo da imunidade recíproca, o mesmo STF passou a ter maior preocupação em relação ao caráter social das atividades exercidas pelas empresas públicas e de economia mista. Também tem preocupado a Corte Constitucional brasileira os aspectos de economia de mercado, que pautam as empresas de economia mista na atualidade. Mesmo assim, a jurisprudência brasileira segue entendendo a imunidade recíproca como elemento do Estado federal⁸³.

Foi suficientemente comprovado que a imunidade recíproca é a própria expressão do federalismo, impedindo a tributação entre seus entes. Esta condição pode ser encontrada no art. 4º do Estatuto dos Estados Confederados, desenhado por George Washington⁸⁴. As atividades do Estado por meio de suas empresas segue o mesmo destino imunizante, retirando competência tributante do Fisco, limite do poder de tributar, como a Suprema Corte americana ratificou ao longo do tempo.

A jurisprudência do STF se embrenhou no complexo meio do direito concorrencial, com a autoridade que lhe confere como intérprete do texto constitucional. A livre concorrência prevista no art. 170, IV, da Constituição, é um dos alicerces da Ordem Econômica. A neutralidade concorrencial é relevante na análise dos efeitos da imunidade recíproca para o mercado. A imunidade não rompe necessariamente com a concorrência. O argumento do subsídio cruzado acaba por turvar a verificação material da imunidade recíproca⁸⁵. A livre

82 MAHONEY, Maureen. Federal immunity from state taxation: a reassessment. *The University of Chicago Law Review* 45:695. 1978, (695/730), p. 730.

83 ARENHART, Fernando Santos. Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF. *Revista Brasileira de Política Públicas* vol. 3, n. 2, jul./dez. 2013, (14/24), p. 31.

84 HAMILTON, Alexander; MADISON, James; e JAY, John. *The federalist*. Chicago, Londres etc.: Encyclopaedia Britannica, Inc., 1952, p. 5.

85 CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre concorrência: ainda uma questão em aberto. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 35. São Paulo: IBDT, (230/248), p. 246.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Imunidade recíproca em sociedades estatais. *Revista Direito Tributário Atual*, n.46. p. 485-511. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

iniciativa e a imunidade recíproca são fundamentos da liberdade, não se anulam e tampouco são incompatíveis entre si. Trabalham em sintonia. Ambos os princípios realizam a igualdade na tributação. Existe uma concepção equivocada de concorrência fiscal entre Estados para oferecer a menor carga tributária. A ética fiscal e o direito tributário caminham juntos⁸⁶.

Todas as considerações acerca da imunidade recíproca culminam por reforçar o entendimento de que a empresa estatal tem plena proteção constitucional à imunidade recíproca, por suas características de empresa pública com participação exclusiva do Estado e com atividade plenamente conforme ao serviço público de interesse social. A imunidade recíproca realiza o princípio da igualdade na aplicação das leis, um mandamento do qual o poder de tributar não pode se afastar⁸⁷. A tributação de entidade imune fere a soberania constitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARENHART, Fernando Santos. Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF. *Revista Brasileira de Política Públicas* vol. 3, n. 2, jul./dez. 2013, (14/24).

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 143. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e modificada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. Existe efetivamente uma Constituição econômica? *Revista de Direito Constitucional e Internacional* ano 10, n. 39, abril-junho de 2002, (89/96).

86 KIRCHHOF, Paul. A ética da justiça fiscal. Tradução de Pedro Adamy. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, (509/528), p. 528.

87 TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução da leis tributárias. Traduzido por Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário, homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. I, (361/373), p. 363.

BENDA, Ernesto. El Estado social de derecho. In: BENDA; MAIHOFER; VOGEL; HESSE; e HEYDE. *Manual de derecho constitucional*. Edição, prefácio e tradução de Antonio López Pina. Madrid: Pons, 1996.

BLUMENSTEIN, Ernst; e LOCHER, Peter. *System des Schweizerischen Steuerrecht*. Zurique: Schulthess, 2012.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre concorrência: ainda uma questão em aberto. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 35. São Paulo: IBDT, (230/248).

COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. Reflexões sobre a dissolução judicial de sociedade anônima por impossibilidade de preenchimento do fim social. *RDM – Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* vol. 96.

COSTA, Regina Helena. *Imunidade tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.

CRETELLA JR., José. O regime jurídico das empresas públicas. *RDA* vol. 106, out./dez. 1971, (62/80).

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário – RDT* vol. 62. São Paulo, 1994.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Abuso do poder econômico amparado judicialmente*. Disponível em: www.terciosampaioferrazjr.com.br. Acesso em: 20 ago. 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Aspectos fundamentais da Constituição de 1988. *Revista da Faculdade de Direito* vol. 88. Universidade de São Paulo, 1993, (397/420).

FORGIONI, Paula A. *Os fundamentos do antitruste*. São Paulo: RT, 2005.

FRIEDLANDER, Lara; e WILKIE, Scott. Policy Forum: the history of tax treaty-provisions – and why is important to know about it. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* vol. 54, n. 4, 2006, (907/924).

GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRZESZICK, Berndt. In: HÄRTEL, Ines. *Handbuch Föderalismus – Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt*. Berlin/Heidelberg: Springer, 2012.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; e JAY, John. *The federalist*. Chicago, Londres etc.: Encyclopaedia Britannica, Inc., 1952.

HEY, Johanna. Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen. *Bundesstaat und Europäische Union zwischen Konflikt und Kooperation. Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 66*. Göttingen, Berlin: De Gruyter Recht/Hubert & Co., (277/328).

ISENSEE, Josef. Der Föderalismus und der Verfassungstaat des Gegenwart. *AOR* 115: 273, 1990.

KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Nova Jersey: The Lawbook Exchange, Ltd., 1999.

KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Francoforte do Meno: Athenäum, 1973.

_____. A ética da justiça fiscal. Tradução de Pedro Adamy. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, (509/528).

MAHONEY, Maureen. Federal immunity from state taxation: a reassessment. *The University of Chicago Law Review* 45.695. 1978, (695/730).

MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. *Direito dos valores mobiliários*. Rio de Janeiro: FGV, 2015.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. São Paulo: RT, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. Atualizado por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: RT, 1989.

MELO, Antônio Celso Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MIRANDA, Roberta Drehmer de. O federalismo estadunidense e o “implante” ibero-americano. In: SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha; e ÁVILA, Marta Marques (org.). *Estudos sobre o federalismo*. Porto Alegre: Dora Luzzatto, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A imunidade tributária das instituições sem finalidades lucrativas e o Imposto de Renda. *RDFT*(14/153).

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Parcerias na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 1996.

PINTO JUNIOR, Mario Engler. *O Estado como acionista controlador*. Faculdade de Direito da USP. Tese apresentada para obtenção de grau de doutor. São Paulo: 2009.

RENTZSCH, Daniel. The Swiss Confederation. *Tax aspects of fiscal federalism*. Editado por G. Bizioli e C. Sacchetto. Amsterdam: IBFD, 2011, (223/271).

ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil-Alemanha e suas consequências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, vol. 9.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Livre concorrência e tributação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: RT, 1989.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1993, vol. I.

_____. A necessidade de igualdade na execução da leis tributárias. Traduzido por Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário, homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. I, (361/373).

_____; LANG, Joachim, et. ali. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt. 2010.

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

_____. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e a isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VOGEL, Klaus. *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*. In: ISENSEE, Josef; e KIRCHHOF, Paul (org.). *Handbuch des Staatsrechts*. Heidelberg, Hamburgo: C.F. Müller, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Evolução histórica da teoria da tributação*. São Paulo: Saraiva, 2017.