

Imunidade Recíproca em Contratos de PPP e de Concessão

The Reciprocal Tax Immunity in Public-Private Partnership and Concession Contracts

Walter Erich Piekny

Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).
Pós-graduado em Direito Tributário Internacional (IBDT). Pós-graduado em Direito
Tributário Brasileiro (IBDT). Mestrando em Direito Tributário Internacional (IBDT).
Advogado em São Paulo. *E-mail:* wepiekny@gmail.com.

Recebido em: 5-6-2024 – Aprovado em: 25-8-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.24.2024.2564>

Resumo

O reconhecimento de imunidade recíproca para relações contratuais que tenham como base pessoas jurídicas privadas desenvolvendo serviços públicos tem profundos reflexos na condução das atividades negociais no país, além de ser tema recorrentemente analisado pelo Judiciário brasileiro. No presente estudo, em um aprofundamento das bases constitucionais e históricas do desenvolvimento da imunidade recíproca brasileira, busca-se compreender quais devem ser os limites para que o reconhecimento da imunidade recíproca seja realizado de maneira correta, garantindo-a para as pessoas visadas pelo constituinte. Para tanto, realiza-se estudo constitucional (histórico), doutrinário e jurisprudencial (Supremo Tribunal Federal) sobre o tema, permitindo o delineamento do entendimento mais adequado sobre a extensão da imunidade recíproca.

Palavras-chave: direito tributário, imunidade recíproca, contratos de concessão.

Abstract

The granting of reciprocal immunity for contractual relations based on private companies providing public services has profound repercussions on the conduct of business activities in the country, as well as being an issue that is frequently analyzed by the Brazilian judiciary. In this study, in an in-depth look at the constitutional and historical bases of the development of Brazilian reciprocal immunity, we seek to understand what the limits should be so that reciprocal immunity is recognized correctly, guaranteeing it for the people targeted by the Constituent Assembly. To this end, a constitutional (historical), doctrinal and jurisprudential (Federal Supreme Court) study is carried out on the subject, allowing the most appropriate understanding of the extent of reciprocal immunity to be outlined.

Keywords: tax law, reciprocal tax immunity, concession contracts.

I. Introdução

O tema a ser desenvolvido no presente estudo é a aplicabilidade da imunidade recíproca em contratos de concessão e de parcerias público-privadas (PPPs). Considerando as recentes manifestações do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, bem como a ausência de legislação específica disciplinando a matéria, questiona-se se a imunidade recíproca é exclusiva para entes da federação e empresas públicas ou se também é aplicável para empresas privadas que desenvolvam serviços públicos essenciais.

A análise de temas tributários que envolvam diretamente a prestação de serviços públicos essenciais para a população é, em regra, de grande importância para a sociedade.

Nesse sentido, o estudo dos delineamentos das relações de contratos de concessão e de parcerias público-privadas é de extrema relevância, pois os referidos contratos apresentam uma especificidade única, a substituição do ente público por um parceiro privado, responsável por desempenhar, em última instância, um serviço público.

Tratando-se de um serviço público e estando os entes públicos proibidos de cobrar impostos sobre as atividades e rendimentos uns dos outros, surge a discussão sobre a aplicabilidade da imunidade recíproca também para as riquezas decorrentes desses contratos.

Além do grande valor acadêmico, o tema é de extrema importância para a prática empresarial e para a consecução dos objetivos constitucionais de prestação de serviços pelo Estado, como evidenciado pela quantidade de discussões correlatas discutidas pelo Supremo Tribunal Federal. Embora a Corte já tenha se manifestado em situações semelhantes, não houve análise específica sobre a imunidade recíproca nos contratos de concessão e de Parcerias Público-Privadas. Em outras oportunidades, como no Tema 385, discutiu-se a imunidade recíproca para sociedades de economia com fins lucrativos que são arrendatárias de imóveis públicos. No Tema 437, a Corte examinou a aplicabilidade da imunidade recíproca a sociedades integralmente privadas que utilizam imóveis públicos. Já no Tema 1.140, analisou-se se empresas públicas e sociedades de economia mista, que não distribuem lucros nem causam distorção concorrencial, seriam beneficiárias da imunidade recíproca.

Diante das discussões brevemente mencionadas acima, fica evidente que o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou em caráter de Repercussão Geral sobre a aplicabilidade da imunidade tributária às operações realizadas por meio de contratos de concessão e de parcerias público-privadas.

Em primeiro plano, a diferenciação entre os Temas citados e a situação em análise se dá pelo fato de os contratos de concessão e de parcerias público-privadas envolverem entidades integralmente privadas, que atuam em ambiente concorrencial e que distribuem lucros, o que, em um primeiro momento, as impediria de gozar da imunidade. Simultaneamente, são entidades que prestam serviços

de natureza integralmente pública, o que gera questionamentos sobre a possibilidade de reconhecimento de imunidade e as distingue dos casos anteriormente analisados.

É necessário um estudo atento e aprofundado para a delimitação do gozo da imunidade tributária para empresas privadas, sob pena de se garantir a imunidade para empresas que deveriam pagar impostos aos quais estariam sujeitas ou de negar a imunidade para empresas que não deveriam estar sujeitas ao pagamento desses impostos, onerando-se, ao final, o cidadão que utiliza tais serviços.

O objetivo do estudo é de estabelecer uma metodologia prática que permita a análise da aplicabilidade da imunidade recíproca caso a caso. Para tanto, buscar-se-á a identificação dos requisitos básicos para a caracterização da imunidade recíproca de contratos de concessão e de parcerias público-privadas.

Será analisada a doutrina existente sobre o reconhecimento de imunidade recíproca às empresas privadas, em diálogo com os precedentes do Supremo Tribunal Federal, bem como a doutrina referente aos delineamentos necessários dos contratos de concessão e de parcerias público-privadas.

Ainda que não haja discussões jurisprudenciais sedimentadas sobre o tema, os elementos de investigação desta pesquisa tendem a se aprofundar na discussão da interação sobre os aspectos: (i) da existência de eventual distorção concorrencial; (ii) da natureza dos serviços prestados pelo parceiro privado; e (iii) da destinação dos lucros provenientes do contrato.

É necessário analisar criticamente as interações entre as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal em consonância com a doutrina. Tratando-se de matéria ainda não abordada diretamente pela Corte, necessária a devida cautela a fim de não induzir as conclusões da possibilidade de aplicação de imunidade recíproca mediante um paralelo inadequado entre os *leading cases* existentes e a situação específica de cada contribuinte.

O estudo buscará, criticamente, indicar a possibilidade de utilização de analogia entre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a aplicação da imunidade recíproca aos contratos de concessão e de parcerias público-privadas, demonstrando diferenciais práticos e doutrinários que possam levar à conclusão distinta da aplicação pura de analogia dos Temas julgados.

II. A imunidade recíproca na Constituição de 1988

A discussão doutrinária sobre a extensão da imunidade recíproca não é nova. Muito já se discutiu sobre a possibilidade de configuração da referida imunidade para diversas situações. A origem do conceito de “imunidade recíproca” possui como base o modelo de Estado Federalista, conforme ensina Arenhart¹.

¹ ARENHART, Fernando Santos. Imunidade recíproca e federalismo. *Brazilian Journal of Public Policy*, v. 3, n. 2, p. 13, 2013.

Inicialmente, as discussões que moldaram a fundação do Estado estadunidense trouxeram, entre outras questões, a maior autonomia para os estados-membros, em detrimento do governo central, visando à maior independência de cada ente federativo. Nasceu, então, o ideal filosófico do “federalismo”, em longo debate trazido por Hamilton, Madison e Jay².

A imunidade recíproca visa, justamente, impedir que um ente da federação (no caso brasileiro, a União, estados ou municípios) tribute os bens e serviços dos demais. Nessa linha, parte da doutrina brasileira já defende há bastante tempo que a imunidade recíproca não deveria estar restrita somente a uma tributação que inviabilizasse o funcionamento de algum dos entes da federação, mas, em verdade, bloquear toda e qualquer tributação via impostos sobre algum outro ente da federação³.

Na tradição estadunidense, tem-se como precedente básico para o tema o caso *McCulloch v. Maryland*⁴. Na ocasião, ainda no ano de 1819, a Suprema Corte dos Estados Unidos, ao analisar situação em que o Estado de Maryland passou a impor tributação excessiva sobre transações ocorridas pelo Banco Nacional, fixou o entendimento de que um ente federativo não poderia impedir ou dificultar a atuação de outro ente pela utilização de tributos. A partir desse julgamento, a ótica de análise de julgamentos envolvendo a imunidade recíproca passou a tomar como base a sobrevivência da federação.

A colocação soa acertada, principalmente tomando-se como base o fato de que a interpretação das imunidades tributárias constitucionais deve seguir uma leitura ampla, dada a sensibilidade dos princípios e bens básicos que buscam proteger⁵.

Nessa linha, a primeira menção brasileira à imunidade recíproca no nível constitucional se dá, curiosamente, na Constituição Federal de 1891, a qual funda a República brasileira. A alteração do regime de Estado no Brasil, dando início a uma tradição federativa, busca uma descentralização do poder, concedendo maior independência aos outros entes da federação – ainda que o modelo brasileiro não tenha se igualado ao originário sistema estadunidense.

De toda forma, fato é que a Constituição Federal de 1891 trazia, em seu art. 10, a determinação: “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. A partir de então, iniciou-se uma

² SANTOS, Francisco Antonio dos. *A ideia de federalismo: conceito, evolução histórica e sua adoção pelo Brasil*, 2015.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Forense, 2009. p. 253 e 258, apud PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Esmafe, 2010, p. 226-227.

⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *McCulloch v. Maryland* : 17 U.S. 316 (1819).

⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 67.

tradição nas Constituições brasileiras, com a ininterrupta garantia da imunidade recíproca desde então, com maior ou menor extensão.

A Constituição de 1934⁶, de forma ampla, determinava expressamente que a imunidade recíproca também se aplicava a contratos de concessão e aos serviços públicos concedidos, chegando a aplicar a imunidade também sobre o aparelhamento instalado para a realização das atividades. As Constituições de 1937⁷ e de 1946⁸, optando por um viés mais restritivo, garantiam a imunidade recíproca e, para serviços públicos, restringiam-na aos casos em que houvesse autorização especial, garantindo o interesse comum. A Constituição de 1967⁹ trouxe alteração nos entendimentos das duas Constituições anteriores, garantindo a existência da imunidade recíproca, mas indicando que as autarquias seriam imunes, enquanto os serviços públicos concedidos não estariam automaticamente fora do campo de tributação.

A análise histórica da delimitação do conceito de imunidade recíproca nas Constituições Federais brasileiras é de grande valia, pois, como nos ensina o Professor Ives Gandra¹⁰, reduzir a compreensão do fenômeno tributário à simples leitura da lei ou, nesse caso, da Constituição, é mitigar a real abrangência da relação por ele estabelecida. A base histórica permite a realização da correta exegese acerca do presente texto constitucional. Não por outra razão, a observância da redação trazida pela Constituição de 1988 indica uma escolha do constituinte, em especial em observância ao art. 150, VI, § 3º, da Carta:

⁶ “Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] X – tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão. Parágrafo único. A proibição constante do n. X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.”

⁷ “Art. 32. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros. Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.”

⁸ “Art. 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...] a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo. Parágrafo único. Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.”

⁹ “Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – criar imposto sobre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. § 1º O disposto na letra a do n. III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998, Capítulo I.

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;

[...]

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

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

Como se observa, o atual regramento constitucional i) garante a imunidade recíproca ampla (art. 150, VI, *a*), como ocorre desde a Constituição de 1891; ii) garante a imunidade recíproca às autarquias, naquilo que se refira às suas finalidades essenciais (art. 150, § 2º); e iii) traz um delineamento mais restritivo para a imunidade recíproca aplicável aos serviços envolvendo a exploração da atividade econômica (art. 150, § 3º).

Por óbvio, o ponto (iii) acima, referente ao art. 150, § 3º, é o que mais nos interessa para a investigação no presente estudo. Mais especificamente, a leitura deste dispositivo da Constituição permite indicarmos que a imunidade recíproca não será aplicada em duas situações: 1) exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; ou 2) exploração de atividades econômicas em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

O constituinte pecou na clareza de redação do § 3º do art. 150 da Constituição Federal. Não é autoevidente o entendimento de vedação à imunidade recíproca em todos os casos em que haja contraprestação ou apenas nas situações em que se trate de atividade econômica em que haja contraprestação. De toda forma, entendemos que a melhor leitura do referido dispositivo remete a expressão “em que” ao termo “atividades econômicas”, criando-se as duas situações explicadas no item II.

Em que pesem duas situações, há três conceitos a serem delineados: a) exploração de atividades econômicas; b) normas aplicáveis a empreendimentos privados; e c) contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Especificamente nesses três conceitos residem as discussões relacionadas à aplicabilidade da imunidade recíproca aos contratos de concessão e de PPPs e que, portanto, devem ser aprofundadas as investigações.

II.1. Exploração de atividades econômicas

A Constituição indica duas situações nas quais a imunidade recíproca não será aplicável, cada qual contendo a verificação de dois fatores, sendo comum a ambos a exploração de atividades econômicas.

Trata-se de um dos pontos mais relevantes na análise da configuração de imunidade tributária aos contratos, dada a sensibilidade em se diferenciar o desempenho de uma atividade econômica ou de um serviço público em sua integridade.

Como define Pinto Ferreira¹¹:

O preceito comentado exclui da vedação tributária o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis e empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou serviços pelo usuário. [...] Não existe imunidade tributária dos serviços públicos remunerados por preço público (gênero) nem das atividades econômicas de entidades tributantes cujo regime jurídico seja de direito privado.

Nesse sentido, a exegese do conceito constitucional de desempenho de atividade econômica nos leva à ideia de consecução de uma atividade que visa ao lucro e à distribuição do próprio lucro ao investidor privado. Não basta que haja lucro para que se desempenhe uma atividade econômica (conceito que poderia excluir diversas empresas públicas superavitárias, caso não corretamente delimitado), mas que o lucro remunere o investidor daquele empreendimento.

Ainda no campo econômico, cabe destacar que a doutrina também discute, de forma reversa, os efeitos econômicos da não extensão da imunidade recíproca aos contratos de parceria. Gebrim demonstra as problemáticas decorrentes do impacto da tributação do IPTU sobre contratos de parceria, dado o profundo desequilíbrio com um novo elemento, qual seja, a superveniente consideração de uma tributação que não estariam englobados no cálculo econômico de uma inicial análise de viabilidade da parceria¹². Afinal, esse aspecto tem o poder de ativar gatilhos de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato e acabar por onerar o ente federativo envolvido no contrato ou até mesmo gerar a rescisão daquela parceria.

Aqui vale questionar se a prestação de serviços públicos ou a realização de atividades tipicamente realizadas pelo Estado, ainda que em parceria com entes privados, pode ser considerada uma exploração de atividade econômica, para fins da limitação à imunidade recíproca em questão. A resposta a essa questão parece estar no próprio texto constitucional. Nesse sentido, a nosso ver, a explo-

¹¹ PINTO FERREIRA, Luis. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992, v. 5, p. 358.

¹² GEBRIM, Juliana Deguirmendjian. *Imunidade tributária recíproca e contratos de parceria*, 2023. 175 f., fl. 154/156.

ração de atividade econômica deve ser lida, sempre, de maneira acompanhada, da frase em seguinte constante do § 3º do art. 150 da Constituição Federal (“regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”). Ou seja, não se trata de qualquer exploração de atividade econômica, e sim apenas aquela que seja regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Daí a relevância de se compreender, o significado dessa frase complementar.

II.2. Contratos regidos pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados

Ainda que em um primeiro momento os conceitos de atividade econômica e de normas aplicáveis a empreendimentos privados possam soar semelhantes, trata-se de discussões diferentes. A questão remontaria às diferenciações amplas entre o setor público e o setor privado, mas, atentando-nos ao texto constitucional, chega-se à conclusão de que os princípios indicados no art. 170 norteiam a indicação da melhor leitura do conceito de “normas aplicáveis a empreendimentos privados”.

Isso porque o art. 173 da Constituição Federal indica que o Estado só poderá desenvolver uma atividade econômica nos casos autorizados previstos na própria Constituição e “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo”. Em outras palavras, conforme definido no tópico anterior, o Estado pode desempenhar atividades econômicas em certas ocasiões, mas isso não significa que se trata de uma atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

As atividades econômicas, por sua vez, têm como princípios norteadores os nove itens dispostos no art. 170. Esse é um ponto de fundamental importância, pois dos nove princípios constitucionais norteadores da ordem econômica, apenas um não é necessariamente aplicável à atividade econômica a ser desempenhada pelo Estado: a livre concorrência.

A ausência de livre concorrência constitui o princípio fundamental que diferencia a efetivação de uma atividade econômica pelo particular ou pelo Estado, sendo o grande diferencial para as relações contratuais. Ainda que um particular possa se encontrar momentaneamente em um regime de monopólio em razão de um movimento natural de mercado e de uma grande eficiência na sua produção – o que está inteiramente englobado dentro da lógica comercial –, a existência de um monopólio estatal forçado impede que o princípio da livre concorrência seja plenamente atendido¹³.

Um exemplo direto dessas duas situações é a produção do composto químico “nafta”, fundamental na produção de combustíveis e outros componentes. A Petrobrás possuía, até 1997, o monopólio da produção do nafta, de forma que as

¹³ DUTRA, Pedro. Concorrência em mercado regulado: a ação da ANP. *Revista de Direito Administrativo*, v. 229, p. 335-360, 2002.

empresas que necessitassem utilizá-lo não possuíam a autorização para a produção própria e, necessariamente, deveriam adquiri-lo da Petrobrás. Nesse momento, não havia livre concorrência e, portanto, as regras de mercado não regiam diretamente esses contratos, os quais não poderiam ser abarcados pela imunidade recíproca. Posteriormente ao ano de 1997, o monopólio foi quebrado e a produção passou a ser autorizada a outras pessoas jurídicas, mas, ainda atualmente, a Petrobrás possui quase o total monopólio de mercado, sendo responsável pela produção de 98% da produção de mercado. Nesse caso, ainda que haja praticamente um monopólio, é indiscutível a existência de autorização para a atuação de outros agentes (livre concorrência) e, então, que seria um contrato regido por normas de mercado.

Não se trata de mero capricho constitucional, mas um atendimento ao princípio da livre concorrência no mercado e à regra estabelecida no art. 173, § 2º, da Constituição, ao se definir que as empresas públicas e sociedades de economia mista não podem gozar de privilégios fiscais que não sejam extensivos ao setor privado, justamente a fim de garantir os princípios de uma economia de mercado.

II.3. Contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário

A atividade estatal pode ser dividida em três diferentes classes quanto à contraprestação do usuário via pagamento de preços ou tarifas¹⁴.

A primeira delas é a situação em que não há nenhum pagamento direto para a obtenção do serviço, a exemplo do sistema público de saúde.

A segunda classe de atividade é aquela na qual há um financiamento parcial do serviço ou bem prestado ao cidadão, como uma passagem de ônibus parcialmente subsidiada pelo governo.

A terceira de atividade é aquela em que não há qualquer financiamento estatal, cabendo inteiramente ao cidadão arcar com seus custos, como a emissão de passaportes, o valor pago na conta de água e a passagem de ônibus não subsidiada.

A Constituição é clara no tratamento da contraprestação, não cabendo maiores digressões, pois determina que presente a contraprestação (cumulada com a exploração de atividade econômica), não é possível que se cogite a existência de imunidade. Assim, seguindo-se a definição constitucional, apenas as atividades englobadas no primeiro exemplo acima poderiam gozar da imunidade recíproca.

Mais do que delinear a existência de contraprestação como um fator excluído da imunidade recíproca, é necessário termos em vista que a Constituição

¹⁴ Note-se que a Constituição não traz diferenciações na aplicação da imunidade tributária a depender do caráter da contraprestação em taxa ou tarifa, de forma que o tema não merece aprofundamento oportuno, bastando a menção à Súmula 545/STF, que sintetiza a diferenciação de forma clara e direta: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

traz uma omissão (proposita ou não) no ponto que não indica nenhum tratamento diferente para serviços de caráter eminentemente público que possuam a contraprestação (como o fornecimento de água ou pagamento de passagem de ônibus subsidiada). A conclusão para esse ponto, portanto, indica que a imunidade tributária não é aplicável quando houver contraprestação pelo usuário inclusive nos casos de prestação de serviços públicos.

III. Delineamento do diferencial entre contratos de concessão e PPPs

III.1. Contratos de concessão

Cumpre-nos indicar breves linhas sobre o delineamento do contrato de concessão a fim de verificarmos, de fato, qual é o papel do particular na realização de uma atividade estatal.

A Constituição de 1988 não trouxe uma definição do conceito de concessão, conforme nos ensina a Professora Vera Monteiro¹⁵. Apesar da constante menção ao conceito, não há delimitação do instituto, tampouco a fixação de um regime jurídico.

Assim, ao estabelecer as competências de atuação de cada ente da federação nos arts. 21, 25 e 30, em conjunto com o art. 175, todos da Constituição Federal, há diversas menções à possibilidade de prestação dos serviços mediante a concessão pelos entes. A Constituição utiliza, também, a indicação aos institutos da permissão e da autorização, sem maiores delineamentos. O vácuo de regramento tem sido complementado pela construção doutrinária, que tem se encarregado de dividir as diversas figuras da relação entre o Estado e a prestação dos serviços essenciais pelos agentes privados. Cabe destacar, também, que a ausência de uma delimitação específica do conceito de concessão não diminui a importância e a validade do instituto dentro da relação Estado-particular.

Nesse sentido, Carvalho Filho delimita que as concessões relacionadas à prestação de serviços públicos possuem como foco a realização, pelo particular, de um serviço que teria a competência do Estado. Busca-se, por este instrumento, garantir que a atividade seja descentralizada da prestação eminentemente estatal, garantindo a realização da atividade pública, em si, pelo particular¹⁶.

O governo federal, por sua vez, traz definição sobre a concessão¹⁷, indicando que a concessão comum envolve a transferência, por meio de um contrato, da responsabilidade pela prestação de um serviço público a uma empresa privada.

¹⁵ MONTEIRO, Vera Cristina Caspari. *A caracterização do contrato de concessão após a edição da Lei 11.079/2004*. 226f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 71/75.

¹⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. São Paulo: Atlas, 2015, p. 247.

¹⁷ Governo Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/ocultadas/orgaos/seppi/perguntas-frequentes>.

Esse acordo estabelece um prazo definido e condições específicas de qualidade acordadas entre as partes envolvidas. Conforme determinado pelo órgão estatal competente, a concessionária realiza os investimentos necessários e assume os riscos associados à operação da atividade, financiando-se por meio da cobrança de tarifas dos usuários e/ou pela exploração de receitas adicionais não relacionadas a tarifas.

Referidos delineamentos são fixados pela Lei n. 8.987/1985, que regulamenta e figura da concessão comum. Nesse tipo de contrato, há um risco adquirido pelo particular, em parceria com o governo, sem o pagamento da contraprestação em pecúnia pelos serviços desenvolvidos.

III.2. Contratos de PPPs

Por outro lado, tratando-se de diferentes figuras jurídicas, cumpre-nos tecer também breves observações sobre o contrato de PPPs.

Ainda no plano constitucional, conforme estudado no ponto III.1, não há maiores diferenciações entre os institutos da concessão, permissão ou autorização. O panorama é o mesmo também quanto às parcerias público-privadas.

Entretanto, ainda que não previstas expressamente na Constituição Federal, são regulamentadas pela Lei n. 11.079/2004. Dadas as mudanças sociais ocorridas desde a Constituinte, o legislador entendeu por bem inovar diretamente com a instituição da parceria público-privada, uma nova forma de contratos de parceria entre o ente estatal e o agente privado¹⁸.

Com a Lei n. 11.079/2004, são criadas duas novas formas de concessão, além da concessão comum, quais sejam, a concessão patrocinada e a concessão administrativa.

Seguindo a leitura da doutrina¹⁹ e do próprio governo federal²⁰, a diferença entre as parcerias público-privadas e os contratos de concessão se dá na medida em que as parcerias público-privadas possuem como financiamento, além dos valores despendidos pelos usuários (as tarifas), uma contraprestação direta do Estado para remunerar aquela prestação de serviço desempenhada pelo agente econômico privado.

A concessão patrocinada é definida como uma relação contratual em que é desempenhado, pelo particular, um serviço público cuja tarifa será cobrada do cidadão, mas que é insuficiente para o custeio da atividade. Dessa forma, o patro-

¹⁸ MONTEIRO, Vera Cristina Caspari. *A caracterização do contrato de concessão após a edição da Lei 11.079/2004*, 226f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 140-143.

¹⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. São Paulo: Atlas, 2015, p. 501.

²⁰ Governo Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/ocultadas/orgaos/seppi/perguntas-frequentes>.

cínio estatal vem pela transferência de recursos diretamente ao concessionário (a exemplo do transporte coletivo – ônibus – subsidiado pelo governo).

A concessão administrativa tem a Administração Pública como foco da prestação dos serviços, não havendo propriamente um usuário final pagando uma tarifa para gozar daquele serviço, como no caso de gestão de presídios.

Como se observa, na concessão há um risco adquirido pelo particular, em parceria com o governo.

III.3. Capacidade contributiva nos contratos de concessão e de parcerias público-privadas

Conforme define Schoueri, o princípio da capacidade contributiva aponta para a possibilidade de tributação de uma manifestação de riqueza, considerando-se, para tanto, a capacidade econômica decorrente especificamente daquela manifestação de riqueza²¹.

Dessa forma, após a análise da parte dessa manifestação de riqueza que será tributável, determina-se qual parte deverá ser concedida ao Estado, ainda se analisando o aspecto individual de cada contribuinte²². Com essa análise, é possível assegurar que a carga tributária seja distribuída de forma justa e proporcional, levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte. Determina-se, dessa forma, o montante que será retirado do contribuinte para ser entregue ao Estado para possibilitar a manutenção de suas atividades.

O princípio da capacidade contributiva é bem exemplificado pelo art. 145 da Constituição Federal ao se estabelecer que os impostos serão exigidos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, sendo defeso aos entes da federação o tratamento tributário desigual para contribuintes que estejam em situação igual.

Entretanto, a capacidade contributiva não se traduz apenas na capacidade econômica de pagamento daquele tributo, mas outros quesitos de fundamental importância. De um lado, cabe verificar a possibilidade de que aquele tributo exigido do contribuinte não fira a sua subsistência ao longo do tempo. Por outro lado, contribuintes com maior possibilidade de contribuição destinarão mais recursos para o custeio do Estado, alinhando-se também com o princípio da justiça tributária²³. Mais do que a análise quantitativa de contribuição é a possibilidade absoluta da tributação, ou seja, se aquele que está sendo cobrado possui, de fato, a possibilidade de ser caracterizado como contribuinte.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 282-283.

²² ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário*. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 75.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 210.

Nessa linha, a Constituição Federal traz diversas pessoas jurídicas que estariam excluídas da tributação de impostos, dentro do campo das imunidades tributárias. Ou seja, considerando a natureza das atividades desempenhadas e o impacto social positivo gerado por certas pessoas jurídicas, que constituem o pilar da sociedade, não se reconhece a manifestação de riqueza nas atividades desempenhadas²⁴.

É o caso das associações sem fins lucrativos, que desempenham papel fundamental na promoção de atividades sociais, culturais e filantrópicas, razão pela qual possuem tratamento tributário diferenciado e específico.

A base principiológica da imunidade recíproca pode se dar em atenção a dois diferentes princípios: da ausência da capacidade contributiva ou do respeito ao federalismo fiscal²⁵. Ao final, os dois argumentos teriam força para, isoladamente, impedir a tributação de uma atividade ou patrimônio de um ente da federação por outro. Compreendemos a capacidade contributiva como um primado da própria constituição do Estado, de forma que, nessa linha, a tributação só poderia atingir aquelas pessoas que possuíssem, de plano a capacidade contributiva em um momento antecedente ao próprio direito, sendo essa a base fundamental para todas as imunidades²⁶⁻²⁷.

De toda forma, a preferência pela base do princípio da capacidade contributiva não exclui a noção de impossibilidade de tributação de um ente da federação por outro também a fim de que não se inviabilize o desempenho das funções estatais de um ente em razão de uma tributação excessiva e, assim, se preserve a forma federativa de Estado, conforme já discorrido anteriormente.

Nesse contexto, questiona-se se é possível constatar a existência de capacidade contributiva no campo dos contratos de concessão e de parcerias público-privadas. Em um primeiro momento, dada a qualificação das duas figuras jurídicas, não observamos diferenças essenciais que justificariam a segregação de análise da manifestação da capacidade contributiva. Ainda que sejam objetivamente enquadradas como contratos diferenciados, com remuneração por tarifa e/ou contraprestação por parte do Estado, fato é que em ambas as situações o particular passa a desempenhar o papel do Estado, realizando serviços públicos que não seriam, por força constitucional, originariamente de sua competência.

Considerando, ainda, que o agente econômico presta um serviço mediante a remuneração e visando exclusivamente ao lucro – além de outras questões con-

²⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 86.

²⁵ HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, v. 15, p. 229-242.

²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidade tributária – Instituições de educação e assistência social – Limitação ao poder de tributar. *Revista de Direito Administrativo*, v. 186, p. 346-359, 1991.

tratuais referentes à correta prestação do serviço –, não nos parece estar presente um fator, de plano, imunizante, que inseriria tais agentes econômicos fora do campo de incidência da tributação, com a manifestação da ausência de capacidade contributiva ou que o incluiria nas regras fundamentais do federalismo fiscal.

Em regra, as atividades são desempenhadas por empresas privadas que visam ao lucro e que estão fora das exceções constitucionais para a tributação. Relembre-se, inclusive, que o foco constitucional é dividido de forma subjetiva (como a imunidade para partidos políticos e para as já citadas associações sem fins lucrativos) e objetiva (como para a imunidade para os livros e fonogramas, independentemente da pessoa jurídica que desempenhe a função de produção e venda de tais materiais). Os serviços públicos em geral, apesar de beneficiados por isenções fiscais e eventuais outros privilégios tributários, não estão englobados, de forma ampla, no rol de imunidades, demonstrando-se que o constituinte não buscou, ao menos em um primeiro momento, incluí-los diretamente nas regras imunizantes que reconheceriam a ausência de capacidade contributiva. Cabe ressaltar que essa escolha foi dada pelo constituinte mesmo tendo a ciência de que tais serviços poderiam, sim, ser prestados por agentes econômicos, conforme ressaltado nos tópicos III.1 e III.2.

Nessa linha, seria possível discutir se o ente privado, poderia, de fato, potencialmente gozar da capacidade contributiva quanto aos serviços prestados em substituição ao aparato estatal. Na medida em que esse mesmo ente está atuando com a finalidade de um serviço público ou desempenhando uma finalidade de setor público, teria fragilizado o seu enquadramento como possível sujeito passivo, de forma que a renda ou o patrimônio produzidos em decorrência do desempenho puro de um serviço público não estariam englobados no conceito da capacidade contributiva. As empresas que desempenham funções públicas, portanto, para as rendas e serviços vinculadas a essas atividades, estariam excluídas da tributação.

Entretanto, entendemos que caso fosse o objetivo do constituinte em imunizar de forma ampla os serviços públicos e patrimônio decorrentes dessas atividades, teria repetido a redação dada pela Constituição de 1934, garantindo a imunidade também aos serviços concedidos.

Não vislumbramos a possibilidade de alegação de ausência de capacidade contributiva ampla e geral para agentes econômicos que desempenhem serviços públicos. É necessário observar as balizas discutidas no tópico II, em linha com o entendimento trazido pelo Supremo Tribunal Federal para a verificação de sujeição, caso a caso, dos contratos de concessão ou de parceria público-privada à tributação ampla.

III.4. Manifestações de órgão públicos sobre a aplicabilidade da imunidade recíproca a contratos privados

Em atenção às correntes polêmicas envolvendo a aplicabilidade da imunidade recíproca, a Advocacia Geral da União (AGU) e a Procuradoria Geral do Mu-

nicípio de São Paulo (PGM-SP) têm emitido orientações com seus posicionamentos sobre o correto tratamento acerca da referida imunidade para contratos envolvendo entes privados. Grande parte da discussão e da discordância da AGU e da PGM-SP diante dos julgados da Suprema Corte se dão pela discussão sobre a definição da natureza da posse do bem para a possibilidade de incidência do IPTU, pois há diferentes interpretações que possibilitariam a tributação até mesmo ante a detenção de cessão precária do bem, o que é combatido pelas manifestações.

A observância da tributação pelo IPTU, e até mesmo pelo IPVA, é de fundamental relevância para a integral compreensão da aplicabilidade da imunidade recíproca aos contratos privados. Isso porque, para fins de tributação direta pelo ISS dos serviços prestados pelas empresas concessionárias, as discussões sobre a não aplicabilidade da Lei Complementar n. 116/2003 já estão quase estabilizadas, garantindo aos municípios a referida tributação, principalmente após pacificação de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que considera constitucional a incidência da Lei Complementar n. 116/2003 sobre serviços concedidos. Entretanto, a incidência da tributação sobre patrimônio, principalmente em referência à tributação de imóveis envolvidos nos contratos privados, continua em alta discussão no Judiciário brasileiro.

Não por outra razão, em resposta à nova interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral no RE n. 594.015/SP²⁸ e no RE n. 601.720/SP²⁹, que limitou a aplicabilidade da imunidade recíproca, garantindo a tributação do IPTU sobre imóveis públicos ocupados por sociedades de economia mista ou cedidos a pessoas jurídicas de direito privado, a AGU emitiu o Parecer n. 358/2022, externalizando sua interpretação sobre a abrangência da imunidade recíproca aos contratos de concessão.

A AGU se manifestou em clara e expressa contraposição ao definido pela Corte, sob o fundamento principal de que a nova jurisprudência do Supremo Tribunal Federal traria efeitos econômicos adversos para os contratos de concessão relativos à infraestrutura de transportes, prejudicando a efetividade dos programas e o acesso dos serviços pelos cidadãos. A AGU, em conclusão, opina pelo *descabimento da incidência de IPTU sobre qualquer parcela dos bens públicos destinados a concessões da infraestrutura de transportes*.

Ainda que muito bem fundamentado e trazendo profundos argumentos acerca da correta exegese constitucional sobre a aplicabilidade da imunidade recíproca, trata-se de arrojado posicionamento emitido pela AGU. A instituição, em suma, exara sua interpretação, correta ou não, sobre as imunidades recíprocas, sobrepondo-se ao decidido pela Suprema Corte, constituindo uma profunda fra-

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

gilização da força das decisões exaradas pela Suprema Corte. Além disso, em observação ao pacto federativo, o posicionamento nos parece carecer de legitimidade, pois, na situação, temos uma instituição federal emitindo orientação determinando como os municípios devem agir. Na ocasião, a orientação beneficiaria a própria União, ao passo que desonera contratos nos quais está envolvida, e que eventualmente poderiam suscitar discussões sobre o reequilíbrio econômico-financeiro, e prejudica os municípios, enquanto diminui a fonte de receitas.

Também a PGM-SP emitiu Pareceres indicando sua interpretação da aplicabilidade da imunidade recíproca a contratos envolvendo particulares diante dos novos pronunciamentos da Suprema Corte no RE n. 594.015/SP³⁰ e no RE n. 601.720/SP³¹, em três ocasiões:

Parecer PGM CGC 6839170 e Parecer PGM CGC 7156935: “Consulta sobre a incidência de IPTU sobre os parques municipais cuja gestão será delegada à iniciava privada por meio de concessão de serviços”.

Nesses Pareceres, a PGM-SP esclarece que não procederá à tributação dos parques pelo IPTU, sob três fundamentos principais: i) a nova interpretação do Supremo Tribunal Federal não extinguiu por completo a necessidade de verificação do *animus domini* para a incidência do tributo, o que não é observável nos parques concedidos; ii) o concessionário, na prática, não goza de direitos de proprietário sobre os espaços que administra – para a tributação seria necessário, ao menos, algum outro atributo da posse que não fosse o de simplesmente utilizar o lugar, como qualquer outro cidadão já possui o mesmo direito; e iii) não é constatada propriamente a exploração de atividade econômica em regime concorrencial.

Parecer PGM CGC 02281124: “Consulta encaminhada pela Secretaria Executiva de Desestatização e Parcerias, decorrente de dúvida objetiva surgida no curso da modelagem do edital para concessão do complexo de Interlagos à gestão da iniciativa privada, relativa à possibilidade de incidência de IPTU sobre a área envolvida”.

Tratando da tributação de IPTU do Autódromo de Interlagos, a PGM-SP traz interessante posicionamento, destacando fundamentalmente que, em verdade, não existira uma concessão do bem propriamente dito, mas dos serviços a serem realizados nas dependências daquela localidade, enquanto o bem permanece com a Prefeitura de São Paulo, sem prejuízo à livre concorrência. Além disso, o Parecer também destaca que os precedentes da Suprema Corte não seriam aplicáveis, pois não há propriamente uma discussão sobre imunidade recíproca, na medida em que não haveria diferentes entes da federação envolvidos, mas, tão somente, a Prefeitura (proprietária do bem e sujeito ativo do IPTU).

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

Nos três Pareceres, a Prefeitura de São Paulo interpreta legislação municipal para concluir pela não incidência de IPTU sobre três contratos por ela realizados com particulares, sob o fundamento de interpretação constitucional ante o caso concreto. Ainda que se avenge a existência de bons argumentos para a não tributação (principalmente na análise atinente à tributação dos parques), corre-se um risco de quebra do princípio administrativo da impessoalidade no desenvolvimento das atividades da Administração Pública.

IV. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – imunidade recíproca

Buscando melhor compreender a forma como os conceitos acima estão encampados na jurisprudência brasileira, será analisada, no presente tópico, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a aplicação da imunidade recíproca a situações em que entes privados façam parte.

Com esse objetivo, utilizamos a ferramenta virtual de busca de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Buscamos por todos os precedentes que contivessem a expressão “imunidade recíproca”. Realizou-se busca por manifestações da expressão contendo aspas, a fim de garantir a indicação apenas de acórdãos que possuíssem a ordem exata das palavras, visando a não contaminar o espaço amostral de acórdãos com acórdãos que contivessem expressões ou frases com as palavras em ordem alterada e que não refletiriam o objeto principal do presente estudo.

Além disso, utilizou-se o filtro para apresentação apenas de julgamentos realizados pelo Pleno da Suprema Corte, o que resultou na localização de 66 acórdãos, cujos pontos principais analisados estão sintetizados na Tabela I.

Dos 66 acórdãos localizados, 46 não possuem relevância para o aprofundamento do presente estudo, em razão do teor de suas decisões. Consideramos os 46 casos irrelevantes para a presente análise em razão de a discussão central, nesses acórdãos, não se basear na discussão referente à aplicação da imunidade tributária recíproca aos entes privados. Os referidos acórdãos tratam de: i) imunidade recíproca “pura”, envolvendo conflitos tributários entre entes da federação (11 acórdãos); ii) julgamentos ocorridos antes do advento da Constituição Federal de 1988, sem, portanto, refletir a interpretação do Supremo Tribunal Federal às normas constitucionais em vigor (5 acórdãos); iii) decisões com mera reiteração de jurisprudência, a favor ou contrária à aplicação da imunidade recíproca ao caso concreto, sem aprofundamento nos princípios e bases para a aplicação à situação em concreto (11 acórdãos); iv) questões processuais diversas, como o cabimento de Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental, Cabimento de Agravo Interno, competência da Suprema Corte para julgamento, julgamento de Embargos de Declaração sem aprofundamento em discussões, reconhecimento de repercussão geral sem aprofundamento em discussões, concessão de liminar sem aprofundamento em discussões, determinação de retorno à origem para que se aguardasse o julgamento de Tema em discussão na Suprema Corte e discussões sobre fixa-

ção de honorários advocatícios (15 acórdãos); v) temas variados como a abrangência do conceito de imposto, a possibilidade de ajuizamento de Execução Fiscal contra outro Estado independente, a limitação de anuidade da Ordem dos Advogados do Brasil e aplicabilidade da imunidade recíproca ao fundo segregado da Caixa Econômica Federal.

Restaram, portanto, 20 acórdãos relevantes (a expressão “acórdãos relevantes” fará referência ao espaço amostral dos citados 20 acórdãos restantes) para a presente investigação. Em linha com as bases estabelecidas pela Constituição Federal para a aplicação da imunidade recíproca ao caso concreto, segregamos a análise em 5 pontos: i) exploração da atividade econômica; ii) natureza do serviço; iii) pessoa jurídica submetida às normas aplicadas a empreendimentos privados (concorrência); iv) natureza da sociedade; e v) pagamento de tarifa, que passam a ser analisados a seguir.

IV.1. Exploração de atividade econômica

A exploração da atividade econômica, definida como a busca primordial pelo lucro, em oposição à mera prestação de serviço público, foi fator decisivo nas análises da Suprema Corte.

O conceito foi bem abordado no julgamento do RE 1320054³² (Metrô de São Paulo), ocasião em que o Ministro Barroso fez uma sugestão de alteração da redação do tema, para que, em vez de se vedar a imunidade recíproca a empresas que visam ao lucro, que o tema indicasse a vedação a empresas que distribuem lucros aos seus acionistas.

Essa definição, de fato, reflete a posição da Suprema Corte, dado que não há registros de caso em que, havendo a distribuição de lucro, reconheceu-se a imunidade recíproca.

Esse foi, inclusive, o destaque trazido nos autos do RE 1328250³³ (Light Serviços de Eletricidade), quando se destacou que, na linha da jurisprudência da Suprema Corte (a exemplo do RE 600.867), estava pacificado o entendimento de que a distribuição de lucros e dividendos por sociedade de economia mista delegatária de serviço público afasta a imunidade recíproca, regra que, portanto, deveria também ser aplicada à concessionária empresa privada. Na ocasião, não houve maiores aprofundamentos sobre a existência de contraprestação pecuniária.

Especificamente para os casos dos Correios (ACO 765, ACO 765 QO, ACO 789, RE 627051, RE 601392)³⁴, os Ministros se encontraram diante de uma difi-

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1320054 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6-5-2021.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1328250 AgR-ED-Edv. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 13-3-2023.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 13-5-2009; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765 QO. Tribunal Pleno. Rela-

culdade, pois a empresa realiza duas atividades: um serviço público (entrega de cartas) e uma atividade econômica (entrega de pacotes). Em discussões principalmente nos autos da ACO 765³⁵ e da ACO 789³⁶, parte dos Ministros defendeu que dada a natureza de atividade econômica desenvolvida pelos Correios, não seria possível garantir o gozo da imunidade; parte dos ministros decidiu que a atividade econômica estaria subjugada ao serviço público essencial e exclusivo, razão pela qual seria garantir o gozo da imunidade (corrente vencedora); e o Ministro Joaquim Barbosa sustentou que deveria haver segregação das atividades, não devendo ser aplicada a imunidade tributária subjetiva, mas objetiva de acordo com cada serviço prestado.

Em conclusão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que a exploração de atividade econômica (busca do lucro) é fator fundamental para a análise da aplicabilidade de imunidade recíproca. Havendo a busca pelo lucro, a imunidade recíproca não será aplicável.

IV.2. Natureza do serviço

Os serviços prestados por uma concessionária ou pelo ente estatal podem ter caráter de serviço público essencial, serviço público não essencial ou de serviço privado.

Conforme fixado na ACO 3410³⁷ (Companhia de Saneamento de Sergipe), entre outras manifestações, a imunidade recíproca teria como pressuposto básico a consecução de serviço público essencial, sem o qual não seria possível alegá-la.

Entretanto, em posicionamento anterior, nos autos da ACO 3307 AgR³⁸, na ocasião de prestação de serviço público não essencial, a Suprema Corte já se manifestou em caso analisado apenas por esse prisma, pela aplicabilidade da imunidade recíproca à empresa pública. No caso, tratava-se de empresa pública que elaborava sistemas tecnológicos, sem diferencial de mercado que justificasse sua classificação como serviço público essencial. Em seu voto, o Relator Barroso deixou claro que a simples classificação do serviço prestado pelo ente como um serviço público não pode ser a única base para que se garanta a imunidade recípro-

tor Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-6-2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 789. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-9-2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627051. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 12-11-2014; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601392. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 28-2-2013.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 13-5-2009.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 789. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-9-2010.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3410. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 22-4-2022.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3307 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 6-12-2021.

ca, uma vez que o Estado pode desempenhar funções públicas, mas que não se destinem à satisfação direta e imediata de direitos fundamentais. De toda forma, ainda que se trate da prestação de um serviço não essencial, fixou-se no acórdão que a mera prestação do serviço por empresa pública demonstraria a atuação da empresa como *longa manus* do Estado e, seguindo-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, haveria justificativa para a extensão da imunidade também à empresa pública³⁹.

Da mesma forma, na ACO 765⁴⁰ (Correios), houve manifestações no sentido de que a jurisprudência da Corte seria firme ao garantir a imunidade recíproca para serviços públicos em geral, considerando-se, ainda, a existência de contra-prestação pelo usuário. Os precedentes dos Correios, em geral, também possuem uma particularidade digna de nota e que deve balizar o estudo da aplicabilidade da imunidade recíproca a entes privados, pois, nos julgamentos, o STF indica que empresas públicas que prestam serviços públicos teriam regime similar ao das autarquias, realizando uma extensão da já estendida aplicação da imunidade recíproca clássica para autarquias e fundações públicas. A Constituição Federal garantiu a imunidade recíproca para essas pessoas jurídicas por se tratar de situação de descentralização da atividade pública, com o Estado prestando serviços por um órgão. Mais do que isso, a conveniência administrativa também determinará a natureza jurídica desse órgão, podendo, inclusive, se caracterizar como uma empresa pública.

Ainda, nos autos do RE 601720⁴¹ (Barrafor), o Supremo Tribunal Federal fixou a inexistência de imunidade recíproca para pessoa jurídica de direito privado que exerce atividade privada, destacando-se a necessidade de execução de serviço público para o gozo da imunidade.

Em conclusão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que as atividades privadas não gozam de imunidade recíproca, enquanto o desenvolvimento de serviços públicos é um dos requisitos fundamentais para o gozo da referida imunidade. Não há consenso jurisprudencial sobre a obrigatoriedade de se tratar de um serviço público essencial ou apenas de um serviço público.

IV.3. Pessoa jurídica submetida às normas aplicadas a empreendimentos privados (concorrência)

O desenvolvimento das atividades das pessoas jurídicas pode se dar em regime de concorrência ou de monopólio.

³⁹ O julgamento restou desfavorável ao contribuinte em razão da constatação de ausência de concorrência, mas não de ausência de prestação de serviço público.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 13-5-2009.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

Não basta se tratar de uma empresa de caráter público ou que desenvolva serviço público, sendo necessário que a atividade prestada seja realizada em caráter de monopólio. A Suprema Corte segue (como se vê na ACO 3307 AgR, RE 594015, RE 600867, RE 601720)⁴² a linha estrita do art. 173, § 2º, da Constituição Federal, o qual determina que empresas públicas e sociedades de economia mista não podem gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

Há registro de poucos julgados da Suprema Corte de empresa que obtive a concessão da imunidade recíproca sem que estivesse submetida ao regime de não concorrência, sempre em relação à Infraero⁴³. Ainda que não constitua pessoa jurídica detida pelo capital privado, a Infraero tampouco possui natureza jurídica de autarquia, gozando o *status* de empresa pública federal, atuando em concorrência com outras empresas que administram portos e aeroportos. Entretanto, ainda que atuando em regime de concorrência, o Supremo Tribunal Federal reconhece a imunidade recíproca da empresa.

Além disso, também para o caso dos Correios há uma exceção. Conforme explicado anteriormente, a empresa está sujeita a uma função dupla (serviço público sem concorrência e atividade econômica com concorrência) que, em decorrência da função constitucional, justifica a concessão da imunidade recíproca ainda que dentro do regime concorrencial.

Em que pesem os dois casos relatados, que possuem especificidades quanto à prestação dos serviços envolvidos, o Supremo Tribunal Federal não possui jurisprudência relativizando a inexistência de concorrência como um fator autorizativo da concessão da imunidade recíproca.

Em conclusão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu, com exceção aos Correios e à Infraero, que apenas as atividades desenvolvidas em regime de exclusividade podem gozar de imunidade recíproca. Atividades desenvolvidas em regime de concorrência não gozam da imunidade recíproca.

IV.4. Natureza da sociedade

As pessoas jurídicas envolvidas nas discussões dos acórdãos relevantes podem ser divididas em empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquia *sui generis* (OAB) e empresas privadas.

Para o caso das empresas públicas e sociedades de economia mista, parece não haver muita dissidência no entendimento da Suprema Corte acerca da possi-

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3307 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 6-12-2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 600867. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 29-6-2020; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 638315 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgado em 9-6-2011.

bilidade de gozo de imunidade recíproca. Com exceção do RE 594015 (Petrobrás)⁴⁴, em nenhum precedente em que se discutiu a imunidade recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista tomou-se como base a natureza da sociedade para negar-se o gozo da imunidade recíproca. Em verdade, ainda que a ementa do referido acórdão trate, de forma ampla, da negativa de reconhecimento de imunidade recíproca a sociedades de economia mista ocupantes de bens públicos, o cerne da discussão não se baseou propriamente na natureza da pessoa jurídica envolvida, mas nas atividades realizadas e na existência de lucro distribuídos a investidores privados. Por essa razão, consideramos não haver dissidências sobre a aplicabilidade de imunidade tributária a sociedades de economia mista nem a empresas públicas.

A análise de imunidade recíproca da Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais (RE 405267)⁴⁵ considera a natureza *sui generis* da OAB, não sendo de maior interesse para a presente discussão.

Dos acórdãos relevantes, 5 casos tratavam de pessoas jurídicas de capital integralmente privado. Em 3 casos (Associação dos Notários e Registradores do Brasil (2008), Light Serviços (2023) e Barrafor Veículos (2011))⁴⁶, entendeu a Suprema Corte que, com o simples fato de se tratar de pessoas jurídicas particulares, o gozo da imunidade recíproca estaria automaticamente impossibilitado. A linha seguida pela Suprema Corte nesses precedentes indica que não basta que a pessoa jurídica seja delegatária ou concessionária de serviço público, mas que a simples caracterização como empresa de capital integralmente privado descaracterizaria a imunidade. Curiosamente, em 2 precedentes (Paraná Previdência (2022) e Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. (2008))⁴⁷, a Suprema Corte entendeu pela possibilidade de se reconhecer a imunidade recíproca para pessoas jurídicas privadas. Para tanto, fixou-se, no caso do Hospital, a obrigatoriedade de que se tratasse de prestação de um serviço público em regime de exclusividade e sem regime de lucro.

Mais interessante o posicionamento do Relator nos autos da Paraná Previdência (ADI 1956), ao consignar:

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405267. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 6-9-2018.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3089. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Britto. Julgado em 13-2-2008; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1328250 AgR-ED-Edv. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 13-3-2023; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1956. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 21-6-2022; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 580264 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 9-10-2008.

Conquanto não se trate, no caso em apreço, de sociedade de economia mista ou empresa pública, o caminho a ser percorrido para a aferição da compatibilidade constitucional da incidência de imunidade recíproca parece ser o mesmo. Ou seja, deve-se proceder a uma análise das circunstâncias nas quais a instituição exerce seu mister, de modo a verificar se a benesse se traduziria em indevida vantagem perante eventuais concorrentes, ou se importaria em uma medida de preservação da autonomia do ente federativo e de suas finalidades institucionais.

Trata-se de um relevante precedente, pois, além de ter sido julgado por unanimidade, indica que a Suprema Corte possui entendimento de que existiriam, sim, situações em que, apesar de se tratar de pessoa jurídica integralmente privada, seria possível conceder a imunidade recíproca, contanto que represente uma “medida de preservação da autonomia do ente federativo e de suas finalidades institucionais”.

Por fim, destacamos que nas discussões de Plenário nos autos do RE 600867 (Sabesp)⁴⁸, os Ministros trazem explicitamente preocupação com a possibilidade de aplicação de imunidade recíproca para pessoas jurídicas de direito privado concessionárias de serviços públicos, sob o argumento de não se tratar da correta interpretação da Constituição Federal.

Em conclusão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que a caracterização da pessoa jurídica como sociedade de economia mista ou empresa pública permite, mediante a verificação de outros requisitos, o reconhecimento da imunidade recíproca. Por outro lado, para as pessoas jurídicas integralmente privadas, há precedentes contrários, não sendo possível afirmar a existência de uma linha clara e definitiva estabelecida nessa análise.

IV.5. Pagamento de tarifa

Surpreendentemente, ainda que a Constituição trate expressamente da contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário como um dos fatores que possuem o condão de impedir a aplicação da imunidade recíproca, são poucos os julgados que analisam a questão de forma profunda e embasada.

Apesar de a questão ser mencionada em 9 dos acórdãos relevantes analisados, observamos que a Suprema Corte não possui linha clara e discussões de maior profundidade para a definição da influência do requisito no gozo da imunidade recíproca.

No RE 1320054⁴⁹, foi julgada a aplicabilidade de imunidade recíproca ao Metrô de São Paulo. Na ocasião, o Ministro Barroso se manifestou no sentido de

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 600867. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 29-6-2020.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1320054 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6-5-2021.

que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou que haveria três pontos-chave para a análise de gozo de prerrogativas da Fazenda Pública a sociedades de economia mista (como a imunidade recíproca), quais sejam, a prestação de um serviço público, a ausência de intuito lucrativo e o regime de exclusividade, não havendo ligação direta, portanto, com a existência ou não de contraprestação pelo usuário.

Não por outra razão, a tese fixada foi de concessão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais (contanto que não distribuam lucros nem ofereçam risco de quebra concorrencial), independentemente da cobrança de tarifas. O julgamento, por óbvio, reduz de forma direta a importância do pagamento de tarifa na análise de aplicabilidade de imunidade recíproca ao caso concreto.

Além desse relevante precedente, discutiu-se a influência das contraprestações no âmbito dos Correios para a aplicabilidade da imunidade recíproca. Entretanto, para as discussões envolvendo os Correios (ACO 765, ACO 765 QO, ACO 789, RE 627051, RE 601392)⁵⁰ há uma peculiaridade. Em que pese tenha havido discussões acerca da taxa cobrada pelos Correios no envio de cartas configurar a contraprestação constitucional que impediria o gozo da imunidade tributária, prevaleceu o argumento econômico no sentido de que a cobrança de cartas sociais é ínfima e que os valores cobrados para entregas de pacotes (serviço não público) servem para subsidiar a função social da empresa. Concluiu-se, portanto, pela inaplicabilidade da vedação de gozo da imunidade recíproca em razão da cobrança de tarifas.

Em conclusão, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que a existência ou não da cobrança de tarifas é indiferente para o gozo da imunidade recíproca, fazendo se sobrepôr o caráter lucrativo, a natureza do serviço prestado e a existência de concorrência para a análise de cabimento.

IV.6. Temas relevantes julgados pelo Supremo Tribunal Federal e sua aplicabilidade aos contratos de concessão e PPPs

Após anos de discussão jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal fixou importantes precedentes quanto à aplicabilidade recíproca.

Entretanto, a situação dos contratos de concessão e PPPs ainda não obteve um tratamento específico e que olhasse para o caso concreto, de forma que cor-

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 13-5-2009; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765 QO. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-6-2005; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 789. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-9-2010; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627051. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 12-11-2014; e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601392. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 28-2-2013.

rem o risco de terem a eles aplicada jurisprudência que não foi delineada para esse tipo de relação entre o Estado e o particular. Os precedentes do Supremo Tribunal Federal, ainda que tratem de situações semelhantes, não tratam de situações idênticas aos contratos de Concessão e de PPPs.

Quanto ao Tema 385⁵¹ do STF, não é possível que seja aplicado igualmente para os casos ora estudados, uma vez que no precedente foi analisada a situação de um contribuinte explorador de atividades petrolíferas cuja natureza era de sociedade de economia mista – uma atividade de caráter público e também privada, sendo observada a quebra concorrencial.

O Tema 437 do STF⁵², por sua vez, distancia-se ainda mais dos contratos de concessão e de PPP, pois na ocasião discutia-se a aplicabilidade de imunidade tributária recíproca a uma sociedade privada cujo objeto social era o comércio de automóveis, uma nitidamente além do interesse público e da caracterização e um serviço público. E, além do mais, tratando-se de uma atividade de competência exclusiva do setor privado, a quebra concorrencial seria direta com a concessão da imunidade recíproca.

Fechando o arcabouço jurisprudencial, o Tema 1.140⁵³ é um indício para o início da discussão jurisprudencial de aplicabilidade da imunidade recíproca para os contratos ora estudados, ainda que não se trate de situação idêntica. No referido Tema, discutiu-se a aplicabilidade da imunidade recíproca para sociedade de economia mista delegatária de serviço público essencial e que cobrava tarifas de seus usuários. Na ocasião, consignou-se a necessidade de cumprimento de dois requisitos para que a imunidade recíproca fosse aplicável: i) a ausência de distribuição de lucros; e ii) a ausência de risco de quebra concorrencial.

Notamos que a Constituição Federal, como explorado mais acima, não menciona expressamente nenhum dos dois requisitos para que a imunidade recíproca seja aplicável, inclusive em razão da construção lógica reversa – a Constituição não cria fatores que funcionam de base para a autorização, mas cria fatores que funcionam de base para que a imunidade recíproca não seja aplicável, ao contrário da lógica do precedente.

De toda forma, os contratos de concessão e de PPPs não se enquadram nos precedentes acima citados. Trata-se de mais uma situação específica dentro do panorama tributário brasileiro, pois não se trata de empresa de capital público, tampouco que desempenha serviço privado. A especificidade da situação nasce da constituição de um capital privado, para a consecução de um serviço público,

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1320054 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6-5-2021.

propriamente substituindo o Estado em suas funções, o qual delega suas atividades para um particular justamente em razão de assumir a impossibilidade de cumprir com as funções que lhe foram constitucionalmente delegadas.

V. Conclusão

Em linha com a redação constitucional, os contratos de concessão e PPPs necessitam de análise casuística a fim de verificar o gozo ou não de imunidade recíproca. A Constituição estabelece três parâmetros para a verificação da imunidade recíproca: i) desempenho de atividade econômica, conjugada com ii) aplicação de normas a contratos privados ou iii) contraprestação pelo usuário.

Conforme estudado, as atividades desempenhadas nos contratos de concessão e de PPPs configuram atividade comercial. Visa-se à melhor operacionalização, após o estabelecimento de um contrato com o Estado, não se tratando de uma relação franciscana. Razão essa pela qual não vislumbramos a possibilidade de descaracterização do desempenho de uma atividade econômica nos contratos de concessão ou de PPPs. Esse fator, portanto, deve ser ignorado para a análise da imunidade tributária recíproca, pois estará sempre presente.

Entretanto, a Constituição conjuga a obrigatoriedade da existência de mais um dos seguintes fatores para que a imunidade recíproca não seja aplicável.

A contraprestação pelo usuário, a qual também não goza de margem para discussão, pois o conceito é autoevidente e observável de plano. Resta, portanto, no caso concreto, a verificação de aplicação de normas a contratos privados.

Pelo exposto, entendemos que, em que pese não se tratar da linha adotada pelo Supremo Tribunal Federal, a análise de aplicabilidade de imunidade recíproca aos contratos de concessão e de PPPs deve seguir uma linha lógica de acordo com o texto constitucional: 1) há contraprestação pelo usuário? Se sim, não há imunidade recíproca. Se não, passa-se ao questionamento: 2) são aplicadas as normas a contratos privados? Se sim, não há imunidade recíproca. Se não, há imunidade recíproca.

A exegese do texto constitucional indica que a imunidade recíproca poderá ser aplicada para contratos de concessão e de PPPs, contanto que não haja contraprestação pelo usuário e que não sejam aplicadas normas aos empreendimentos privados (como a concorrência).

Bibliografia

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário*. 364f. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ARENHART, Fernando Santos. Imunidade recíproca e federalismo. *Brazilian Journal of Public Policy*, v. 3, n. 2, p. 13, 2013.

- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal – imunidade recíproca – sociedade de economia mista – poderes implícitos – companhia siderúrgica nacional. *Revista de Direito Administrativo*, v. 61, p. 308-331, 1960.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BINI, Pedro Guilherme Ferreira. O princípio da livre concorrência na construção das normas de imunidade recíproca: um estudo da imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 33, p. 267-291, 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 28. ed. rev., ampl. e atual. até 31-12-2014. São Paulo: Atlas, 2015.
- CHARNESKI, Heron. Imunidade tributária recíproca e livre concorrência: ainda uma questão em aberto. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 35, p. 230-248, 2016.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Forense, 2009. p. 253 e 258, apud PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Esmafe, 2010.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DE ULHOA CANTO, Gilberto. Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 52, p. 34-41, 1958.
- DUTRA, Pedro. Concorrência em mercado regulado: a ação da ANP. *Revista de Direito Administrativo*, v. 229, p. 335-360, 2002.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GEBRIM, Juliana Deguirmendjian. *Imunidade tributária recíproca e contratos de parceria*, 2023, 175 f., fl. 154/156.
- HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. *Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.
- JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. *Interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*, 2014, 160 f. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, São Paulo.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MONTEIRO, Vera Cristina Caspari. *A caracterização do contrato de concessão após a edição da Lei 11.079/2004*, 226f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidade tributária – Instituições de educação e assistência social – Limitação ao poder de tributar. *Revista de Direito Administrativo*, v. 186, p. 346-359, 1991.

- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Aspectos controvertidos da imunidade recíproca na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Pensamento Jurídico*, São Paulo, v. 15.1, 2021.
- PINTO FERREIRA, Luis. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992, v. 5.
- ROSENBLATT, Paulo; VALADARES, Victor David de Azevedo. A imunidade recíproca dos Correios e a necessidade de superação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 130, p. 109-128, 2016.
- SANTOS, Francisco Antonio dos. *A ideia de federalismo: conceito, evolução histórica e sua adoção pelo Brasil*, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidade tributária e ordem econômica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 15, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. Imunidade recíproca em sociedades estatais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 46, p. 485-511, 2020.

Acórdãos Consultados

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 16416 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Aliomar Baleeiro. Julgado em 31-8-1996.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 560 AGR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgado em 13-12-2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 502 AGR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 17-3-2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 515 QO. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgado em 4-9-2002.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 602 AGR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 25-4-2001.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 602. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 6-6-2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 543 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 30-8-2006.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3618. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 13-6-2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 983 AgR. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 18-8-2016.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 1098. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 11-5-2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3307 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 6-12-2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 3410. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 22-4-2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 1295 AgR-segundo. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 14-10-2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 1616. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 18-12-2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 879. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 26-11-2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 879 ED-segundos. Tribunal Pleno. Relator Ministro Roberto Barroso. Julgado em 19-8-2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 819 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 17-11-2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 819 AgR-ED. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 23-5-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 1454 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Teori Zavascki. Julgado em 18-12-2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 1095 MC-AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 17-3-2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 959. Tribunal Pleno. Relator Ministro Menezes Direito. Julgado em 17-3-2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 5-10-2006.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 13-5-2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 765 QO. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-6-2005.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ACO 789. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 1º-9-2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR 1923 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 25-11-2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR 1923 ED. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 25-11-2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR 1949 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 9-9-2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AR 1950 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 30-4-2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 638315 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgado em 9-6-2011.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 643686 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 11-4-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1259100 AgR-EDv. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 24-2-2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1289782 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 17-12-2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1336047 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgado em 11-11-2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1417430 AgR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Rosa Weber. Julgado em 13-6-2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 926 MC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgado em 1º-9-1993.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 926 QO. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgado em 2-3-1994.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1758 MC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 16-4-1998.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1956. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 21-6-2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3089. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Britto. Julgado em 13-2-2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 18809. Tribunal Pleno. Relator Ministro Eloy da Rocha. Julgado em 16-10-1974.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 18991. Tribunal Pleno. Relator Ministro Eloy da Rocha. Julgado em 16-10-1974.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 19097. Tribunal Pleno. Relator Ministro Eloy da Rocha. Julgado em 16-10-1974.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 69483 Edv. Tribunal Pleno. Relator Ministro Bilac Pinto. Julgado em 30-9-1970.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 69556. Tribunal Pleno. Relator Ministro Djaci Falcão. Julgado em 20-10-1975.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 626837. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 25-5-2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 727851 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 17-10-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 959489 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Teori Zavascki. Julgado em 12-8-2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 984251 AgR. Tribunal Pleno. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 25-11-2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627051. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 12-11-2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 773992. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 15-10-2014.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 627051 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 26-5-2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601392 ED. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 15-2-2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601392. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 28-2-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601392 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 2-11-2009.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 580264 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 9-10-2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1320054 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 6-5-2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 1328250 AgR-ED-Edv. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgado em 13-3-2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 756915 RG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 17-10-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 405267. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 6-9-2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 928902. Tribunal Pleno. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgado em 17-10-2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 253472. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 25-8-2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 594015. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgado em 6-4-2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 600867. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 29-6-2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601720. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin. Julgado em 16-6-2011.
- ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. SCOTUS. McCulloch v. Maryland : 17 U.S. 316 (1819).

Tabela I

TABELA I - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal							
Acórdão relevante	Processo	Data de julgamento	Critério analisado				
			Exploração da atividade econômica	Natureza do serviço	Normas aplicáveis a empreendimentos privados	Natureza da sociedade	Pagamento de tarifa
Não	RMS 16416 AgR	31-8-1996	-	-	-	-	-
Não	ADPF 560 AGR	13-12-2019	-	-	-	-	-
Não	ACO 502 AGR	17-3-2017	-	-	-	-	-
Não	ACO 515 QO	4-9-2002	-	-	-	-	-
Não	ACO 602 AGR	25-4-2001	-	-	-	-	-
Não	ACO 602	6-6-2018	-	-	-	-	-
Não	ACO 543 AgR	30-8-2006	-	-	-	-	-
Não	ACO 3618	13-6-2023	Não	Público essencial	Sem concorrência	Empresa pública	-
Não	ACO 983 AgR	18-8-2016	-	-	-	-	-
Não	ACO 1098	11-5-2020	-	-	-	-	-
Sim	ACO 3307 AgR	6-12-2021	Sim	Público não essencial	Com concorrência	Empresa pública	-
Sim	ACO 3410	22-4-2022	-	Público essencial	Prestação exclusiva em 71 dos 75 municípios	Sociedade de economia mista	Sim
Não	ACO 1295 AgR-segundo	14-10-2010	-	-	-	-	-
Não	ACO 1616	18-12-2019	-	-	-	-	-
Não	ACO 879	26-11-2014	-	-	-	-	-
Não	ACO 879 ED-segundos	19-8-2015	-	-	-	-	-
Não	ACO 819 AgR	17-11-2011	-	-	-	-	-
Não	ACO 819 AgR-ED	23-5-2013	-	-	-	-	-
Não	ACO 1454 AgR	18-12-2015	-	-	-	-	-
Não	ACO 1095 MC-AgR	17-3-2008	-	-	-	-	-

Não	ACO 959	17-3-2008	–	–	–	–	–
Não	ACO 811 AgR	26-4-2007	–	–	–	–	–
Não	ACO 765 AgR	5-10-2006	–	–	–	–	–
Sim	ACO 765	13-5-2009	Sim	Público essencial	Há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Sim	ACO 765 QO	1º-6-2005	Sim	Público essencial	Há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Sim	ACO 789	1º-9-2010	Sim	Público essencial	Há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Não	AR 1923 AgR	25-11-2015	–	–	–	–	–
Não	AR 1923 ED	25-11-2015	–	–	–	–	–
Não	AR 1949 AgR	9-9-2016	–	–	–	–	–
Não	AR 1950 AgR	30-4-2014	–	–	–	–	–
Sim	ARE 638315 RG	9-6-2011	–	Público essencial	–	Empresa pública	–
Sim	ARE 643686 RG	11-4-2013	Misto	Público essencial	Misto	Empresa pública	–
Não	ARE 1259100 AgR-EDv	24-2-2021	–	–	–	–	–
Não	ARE 1289782 RG	17-12-2020	–	–	–	–	–
Não	ARE 1336047 RG	11-11-2021	–	–	–	–	–
Não	ARE 1417430 AgR	13-6-2023	–	–	–	–	–
Não	ADI 926 MC	1º-9-1993	–	–	–	–	–
Não	ADI 926 QO	2-3-1994	–	–	–	–	–
Não	ADI 1758 MC	16-4-1998	–	–	–	–	–
Sim	ADI 1956	21-6-2022	Não	Paraestatal	Exclusividade	PJ de direito privado	–
Sim	ADI 3089	13-2-2008	Sim	<i>Sui generis</i>	–	PJ de direito privado	Sim
Não	MS 18809	16-10-1974	–	–	–	–	–

Não	MS 18991	16-10-1974	–	–	–	–	–
Não	MS 19097	16-10-1974	–	–	–	–	–
Não	RE 69483 Edv	30-9-1970	–	–	–	–	–
Não	RE 69556	20-10-1975	–	–	–	–	–
Não	RE 626837	25-5-2017	–	–	–	–	–
Não	RE 727851 RG	17-10-2013	–	–	–	–	–
Não	RE 959489 RG	12-8-2016	–	–	–	–	–
Não	RE 984251 AgR	25-11-2016	–	–	–	–	–
Sim	RE 627051	12-11-2014	Sim	Público essencial	Há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Não	RE 773992	15-10-2014	Sim	Público essencial	Regime de privilégio – há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Não	RE 627051 RG	26-5-2011	–	–	–	–	–
Não	RE 601392 ED	15-2-2019	–	–	–	–	–
Sim	RE 601392	28-2-2013	Sim	Público essencial	Há concorrência, mas há regime de privilégio	Empresa pública	Sim
Não	RE 601392 RG	2-11-2009	–	–	–	–	–
Sim	RE 580264 RG	9-10-2008	Não	Público essencial	Exclusividade	Empresa privada	–
Sim	RE 1320054 RG	6-5-2021	Não	Público essencial	Exclusividade	Empresa pública	Sim
Sim	RE 1328250 AgR-ED-Edv	13-3-2023	Sim	Público essencial	Exclusividade	Sociedade privada	–
Sim	RE 756915 RG	17-10-2013	–	–	–	–	–
Sim	RE 405267	6-9-2018.	Não	Finalidade institucional	–	OAB	–
Não	RE 928902	17-10-2018	–	–	–	–	–
Sim	RE 253472	25-8-2010	Sim	Público essencial	Exclusividade	Sociedade de economia mista	–

Sim	RE 594015	6-4-2017	Sim	Público essencial	Com concorrência	Sociedade de economia mista	-
Sim	RE 600867	29-6-2020	Sim	Público essencial	Com concorrência	Sociedade de economia mista	Sim
Sim	RE 601720	16-6-2011	Sim	Privado	Com concorrência	Sociedade privada	-