

A Imunidade Tributária Recíproca das Entidades Municipais Prestadoras de Serviços de Saneamento Básico no pagamento de ICMS na fatura de Energia Elétrica.

Alex Figueiredo dos Reis

Advogado, Consultor Jurídico da Associação Nacional dos Serviços Municipais de Saneamento Básico - ASSEMAE.

Mestrando em Direito Constitucional.

Pós Graduado em Direito Tributário pela PUC Campinas.

Especialista em Direito Ambiental e de Saneamento Básico.

Professor Universitário de Direito Tributário e Empresarial.

Email: alexassemae@hotmail.com

I. Introdução

Na atividade de prestação de serviços de saneamento básico realizados pelo próprio município, principalmente no desenvolvimento da atividade de fornecimento de água potável e destinação final dos efluentes gerados pela população em geral, figura o consumo de energia elétrica sempre entre as 03 (três) maiores despesas para realização da atividade, sendo os outros dois itens: As despesas com pessoal e gastos com insumos, intercalando-se nas posições, conforme o município.

Em virtude desta grande demanda de energia elétrica para a realização da atividade, inevitavelmente vem ocorrendo o pagamento de vultuosas somas de Imposto de Circulação de Mercadorias (ICMS) sobre a energia utilizada pelos prestadores de serviços de saneamento básico municipais, com alíquotas que variam de 17% a 35%, dependendo do estado em que se localiza o município.

Com o agravamento da crise hídrica que se estabeleceu, principalmente nas regiões Nordeste e Sudeste do Brasil, tornou-se uma preocupação dos administradores públicos dos prestadores de serviços de saneamento municipais a diminuição de todos os gastos da cadeia produtiva, entre elas o consumo de energia elétrica e no pagamento de impostos.

Desta forma, até o retorno da estação chuvosa, a crise hídrica encontra-se presente na vida da população e a elevação dos custos inerentes ao tratamento de água e de efluentes torna-se um desafio para os administradores públicos.

Sendo assim, torna-se necessário o enfrentamento de uma questão jurídica que estava presente em todas as discussões da ASSEMAE nos últimos dois anos e que tomou relevância diante deste quadro de crise hídrica que poderá vir a ser um dos fatores predominantes para conter a alta inevitável dos custos do setor: A constitucionalidade ou não da cobrança do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS), imposto de competência estadual, que cresce proporcionalmente com a elevação da fatura de energia elétrica; bem de consumo essencial para a população e ao setor de saneamento básico prestados pelo próprio município, sejam na forma direta ou indireta através de Sociedade de

Economia Mista Municipal.

Como parâmetro deste estudo, foi utilizada a legislação de ICMS inerente ao Estado de São Paulo, que não possui grandes divergências com as demais legislações estaduais com relação aos itens abrangidos por este trabalho.

II. Do Direito

Verifica-se que no Estado de São Paulo, os prestadores de serviço de saneamento básico municipais - diretos e indiretos (sociedade de economia mista Municipal) são usuários do serviço público de fornecimento de energia elétrica, cujas responsáveis pela prestação são as empresas concessionárias da União.

Em decorrência desta outorga concedida pelo Poder Público Federal, estas concessionárias, por imperativo legal e constitucional, são consideradas contribuintes de direito do imposto incidente sobre estas operações, ou seja, às relativas à comercialização de energia elétrica (CF, art. 155, II e § 3º, CTN, arts. 121 e 128, e Lei Estadual SP nº 6.374/89, art. 8º, IV).

Ocorre que, a despeito do permissivo legal que autoriza, em geral, o repasse pelo contribuinte de direito dos valores cobrados, a título de imposto, pela realização destas operações para o denominado contribuinte de fato comum, no que diz respeito às Instituições Públicas Municipais, contrariamente, existe o impedimento constitucional para que se efetive esta transferência tributária, em razão da prerrogativa de *imunidade recíproca* de que gozam, como corolário da natureza jurídica de instituições da Administração Direta e Indireta mantidas pelo Poder Público Municipal (CF, art. 150, VI, "a", § 2º).

O que expressamente veda as cobranças (indiretas) do imposto sobre circulação de mercadorias, em razão do uso de energia elétrica fornecida pelas Empresas Concessionárias que, ao arropio do comando constitucional, têm feito constar das faturas a serem pagas estes montantes, o que configura verdadeira hipótese de ilegalidade e abuso de poder, passível de ser sanada pelos mecanismos judiciais.

Assim dispõe o art. 150, da *Constituição Federal de 1988*, que estabelece de forma inequívoca e incontornável que:

“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:

- **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.”

Assim dispõe o Código Tributário Nacional, a respeito da definição de Sujeito Passivo da obrigação tributária:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

...

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

...

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

O Art. 121 do Código Tributário tratou dos denominados *contribuintes de direito*. Sendo que no inciso I versou sobre o contribuinte propriamente dito (sujeito passivo direto), e no inciso II do responsável (sujeito passivo indireto), conforme esclarece Luiz E. F. da Rosa Jr., “Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário”, Renovar, 9ª edição, 1993, p. 335/339:

“Assim, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Denomina-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei...”

Atente-se para o fato de que sendo contribuinte aquele que está em relação pessoal e direta com a situação que caracteriza o fato gerador, deve-se entender que o contribuinte é sujeito passivo direto, sua responsabilidade é originária e existe uma relação de identidade entre a pessoa que nos termos da lei deve pagar o tributo e a que participou diretamente do fato gerador... Por outro lado, responsável, por não ter relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador, é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada por decorrer da lei e não da referida relação. A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador por visar a facilitar a fiscalização e arrecadação do tributo...”

O *contribuinte de fato*, seria aquele que, mesmo não tendo sido indigitado pela pessoa política instituidora do tributo como vinculado ao seu pagamento, sofre as suas repercussões econômicas, como resultado do repasse feito pelo contribuinte de direito (direto ou indireto). Que insere no preço do produto ou serviço a ser prestado (no caso em tela o ICMS), o equivalente ao montante por ele devido ao Fisco.

Realidade fática aceita inclusive pelo Código Tributário Nacional, ao regular no seu art. 166, o procedimento de restituição dos tributos recolhidos erroneamente, quando o encargo financeiro tiver sido suportado pelo cognominado contribuinte de fato, em razão da transferência de responsabilidade operada, como bem lembrou Aliomar Baleeiro ao enfatizar, comentando o teor do dispositivo enfocado, que o CTN *“..acabou por entender*

que todos os impostos chamados 'indiretos' comportam sempre a repercussão do ônus econômico do contribuinte de jure para o contribuinte de fato, isto é, para o consumidor ou comprador. O vendedor tributado acresceria o tributo ao preço e o recobriria dos compradores sucessivos." (Direito Tributário Brasileiro; Forense, 10ª edição, 1987, p. 565).

Nesta esteira de entendimento, atentando para os parâmetros constitucionais e infraconstitucionais, bem como para o pensamento preconizado pela doutrina, prescreve a Lei Estadual de São Paulo nº 6.374, de 01.03.1989, disciplinadora do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), que as empresas fornecedoras de energia elétrica, nas operações efetuadas no âmbito do Estado, são consideradas contribuintes de direito:

"Art. 8º: São sujeitos passivos, no que se refere a o imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados...

IV – quanto a energia elétrica: a empresa distribuidora de energia elétrica a consumidor, relativamente ao imposto devido pelas operações internas, desde a sua geração ou importação até a entrega ao consumidor final."

Sujeito passivo (*contribuinte de direito*) do ICMS devido pelo fornecimento de energia elétrica, portanto, na hipótese acima mencionada, inequivocamente, é a Empresa Concessionária do serviço público de geração ou distribuição de energia elétrica.

As entidades da Administração Direta e Indireta dos Municípios são terceiros estranhos à relação fiscal constituída. Posto que somente se integraram a esta relação no repasse a estas entidades do pagamento do valor do ICMS pela geração ou distribuição de energia elétrica.

Ou seja, a obrigação de recolher aos cofres públicos o tributo em referência é das Empresas Concessionárias, sendo as repartições da Administração Direta e Indireta dos Municípios meros contribuintes de fato, por ser em verdade quem são objeto da cobrança ao fim da cadeia produtiva.

Assim, o Ilustre doutrinador Procurador Federal Sérgio de Oliveira Netto, em seu trabalho intitulado "Imunidade Tributária Intergovernamental - Impossibilidade de Incidência do ICMS sobre o Consumo de Energia Elétrica das Entidades da Administração Pública Indireta da União, faz alusão à matéria:

"Situação de flagrante inconstitucionalidade que urge ser atacada, porque estas Instituições não poderiam estar sendo alvo desta cobrança fiscal, posto que protegidas pelo manto da imunidade tributária recíproca constitucionalmente assegurada. O que as legitima ir a Juízo em defesa das suas prerrogativas fiscais de imunidade. Porque, é cediço, no Estado de Direito não existem privilégios pessoais, mas apenas prerrogativas funcionais para o melhor desempenho das funções públicas cometidas a determinados entes estatais."

Esta é a corrente doutrinária encampada inclusive pelo Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO – ICMS – TRANSFERÊNCIA – ENCARGO – LEGITIMIDADE – CONTRIBUINTE DE FATO. O ICMS, sendo tributo que comporta transferência do respectivo encargo financeiro, gera para o contribuinte de fato legitimidade para ir a juízo defender sua imunidade. (Resp. 197.345/SP,

1ª Turma.

PROCESSO CIVIL – ICMS SOBRE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA – LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR PARA PROMOVER AÇÃO POSTULANDO EXONERAR-SE DO TRIBUTO – PRELIMINAR REJEITADA. Embora não seja contribuinte de direito, o consumidor de energia o é, indiretamente, eis que é ele que sofre o ônus tributário (icms) embutido no consumo, tendo legítimo interesse de promover ação visando eximir-se da exação. (Resp. 48.135/SP, 1ª Turma)”

Verifica-se que o Eminentíssimo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, in “Curso de Direito Tributário”, 10ª edição, 1999, Saraiva, p. 135/136, ao esclarecer que, na hipótese do recolhimento dos *impostos indiretos*, inobstante haja o repasse do montante devido pelo *contribuinte de direito* (sujeito passivo direto ou indireto) para o *contribuinte de fato*, a garantia constitucional imunitória da reciprocidade persiste intacta, impedindo que a entidade pública seja tributada, ainda que reflexamente:

“Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros, como o IPI no ICMS. Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito da providência constitucional. Registramos nossa integral discordância. A relação jurídica se instala entre sujeito pretensor e sujeito devedor, sem que haja qualquer participação integrativa dos terceiros beneficiados. E a pessoa jurídica de direito constitucional interno não pode ocupar essa posição, no setor das exigências tributárias... E a formulação teórica não pode ficar conspurcada pela contingência de a entidade tributante, comparecendo como contribuinte de fato, ter de arcar com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico.”

Isto porque, nada obstante a imposição tributária não estar sendo linearmente endereçada a gravar o patrimônio, a renda ou os serviços da Entidade Pública; na acepção estrita das suas terminologias – é inequívoco que a obrigará a destacar parte do seu acervo pecuniário, para saldar esta exigência fiscal.

Circunstância que deve ser rechaçada tanto pela flagrante inconstitucionalidade, como em razão dos reveses que a própria coletividade virá a sofrer se persistir a situação realçada. Pois estes *braços administrativos* do Município, já com seus combalidos orçamentos, terão de permanecer direcionando parcelas consideráveis das suas forças patrimoniais para arcar com o custo destes impostos ilegalmente cobrados.

A doutrina de Geraldo Ataliba, in “Imunidades e Isenções Tributárias”, Debate publicado na Revista de Direito Tributário, vol. 1, p. 87, aborda acerca da extensão do preceito da imunidade à luz da Constituição Federal pretérita:

“A interpretação constitucional, e os dos clássicos livros de Aliomar Baleeiro nessa matéria são prenes de lições a esse respeito. Os andaimes da Constituição, a

interpretação constitucional, o conteúdo político deve ser levado em consideração e aí, mais do que em qualquer outro setor, a interpretação teleológica se impõe. Não há possibilidade de se conter um desígnio constituinte com recursos interpretativos exegéticos meramente técnicos e menos ainda com uma formulação legislativa para aqueles que invocam posições de direito positivo ordinário para se oporem à força, ao vigor, ao alcance dos preceitos imunitórios.”

E de outra maneira não poderia ser, pois o primado constitucional da imunidade recíproca, somente será plenamente realizado se for compreendido como repercutindo efeitos sobre todas as modalidades tributárias antevistas, notadamente os impostos, seja qual for o fato gerador que lhe deflagrou a existência.

Neste mesmo diapasão preleciona Misabel Derzi, no artigo intitulado “A Imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional I nº 3 de 1993”, lançado na Revista de Direito Tributário, vol. 62, p. 92:

*“1) desonere a renda, o patrimônio ou os serviços da pessoa estatal, para isso investigando, em cada caso, se o encargo do tributo será suportado pela pessoa estatal, no exercício de suas atividades públicas essenciais. **Portanto os conceitos de renda, patrimônio ou serviços são tomados em acepção ampla, não importando a posição do ente estatal no ICMS ou no IPI, se contribuinte de fato – adquirente – ou de direito. O que importa é saber quem vai suportar a carga financeira do tributo, se haverá possibilidade de transferência do peso tributário que onere seu patrimônio, sua renda ou o custo do serviço.**” (destaquei)*

Sacha Calmon Navarro Coelho, em “Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário”, 3ª edição, 1992, Forense, p. 345/348, antigo paladino da teoria restritiva, que preconiza a extensão dos preceitos imunitórios apenas no tocante às estritas definições dos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos entes beneficiados, reconsiderou sua convicção, asseverando que:

“Nas primeiras edições desses comentários não advoguei as teses de Baleeiro, delas fazendo apenas registro. Agora, contudo, urge meditar mais intensamente sobre elas. Alguns casos concretos parecem dar razão ao grande mestre baiano, senão vejamos: a) Quando a Usiminas vende chapas de aço à Marinha Nacional, para consumo próprio, conquanto o contribuinte ‘de jure’ seja a Usiminas, o repasse do ICMS no preço faz da União Federal o contribuinte do imposto, sem dúvida. Não seria o caso de considerar a repercussão para atender atentamente ao princípio constitucional da imunidade intergovernamental recíproca, sabendo-se que as pessoas políticas não possuem, por definição, capacidade contributiva, à luz do princípio constitucional?

...

Devemos, todavia, confessar que a tese de Baleeiro sobre o contribuinte de fato quando este é pessoa jurídica de direito público territorial ou não territorial nos seduz. Ai seja qual for o imposto quando o Estado é ‘contribuinte de fato’ (consumidor final de bens e serviços) torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a outra. Ora, elas não tem capacidade contributiva. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, inclusive das políticas.

*Seja como tenha sido, duas coisas restaram evidentes. Por primeiro, por não possuírem as Pessoas Políticas e suas instrumentalidades autárquicas capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF) deveriam estar excluídas de quaisquer tributações. **Em segundo lugar, consoante o exposto acima dever-se-ia na consideração da imunidade***

intergovernamental evitar não apenas a incidência dos impostos que tivessem por fatos geradores, o patrimônio, a renda ou os serviços, mas, igualmente, os impostos que formalmente incidentes sobre outras realidades viessem a molestar o patrimônio ou renda das mesmas, à luz do princípio da capacidade contributiva. Estou propugnando, por isso, uma interpretação, a mais larga possível, da imunidade intergovernamental, na esteira de Baleeiro.” (grifei)

Nem mesmo o permissivo constitucional insculpido no art. 155, § 2º, I, que estabelece o princípio da *não-cumulatividade* dos impostos relativos à circulação de mercadorias, autorizando a compensação do *que for devido em cada operação... com o montante cobrado nas anteriores*, seria assaz suficiente para elidir a soberania suprema da premissa de imunidade.

Exemplo desta vetusta orientação, escorada na Constituição Federal ao tempo vigente, é a ementa do E.R.E. nº69.483 – SP, de 30.09.1970, exa rada nos seguintes termos:

“Imposto de Consumo – Imposto sobre produtos industrializados – As Caixas Econômicas Federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para elidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de jure é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária...”

Aliomar Baleeiro, nas considerações apostas *in* “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Forense, 7ª edição, 1997, p. 285/287, es clarece que:

“... a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer artil técnico legislativo, como o de aparentemente dizer que imposto é ônus do vendedor. E é sujeito passivo da relação jurídica, no sentido de que lhe cumpre recolher o tributo, mas o legislador não pode ignorar que o mecanismo dos preços, num mercado de competição, permite ao contribuinte de jure transferir o ônus fiscal para o comprador. Se a compra é realizada por uma pessoa de direito público, para seu uso, ela padece, em tal caso, o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente...”

O contribuinte de fato não é estranho à relação jurídico fiscal, e isso pelo art. 166 do Código Tributário Nacional. A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica. Ai não há ficções jurídicas necessárias, do ponto de vista técnico, à aplicação e cobrança do tributo. Mas, em se tratando do caso especial das imunidades constitucionais, importa saber que efetivamente vai ter seu patrimônio mutilado pelo imposto, ou seja, o contribuinte de facto, e, nesse caso, a realidade econômica – salvo a cautela constitucional – prevalece sobre a forma jurídica.” (os destaques são nossos)

Porém, a mesma Corte Constitucional no RE nº 69.506 -SP, de 10.9.1970, RJT, 55/273, já reconheceu a necessidade de apurar-se esta *realidade econômica*, para que a situação fática possa se amoldar dos ditames constitucionais:

“Imunidade Recíproca (C.F. de 1946, art. 31, V, a)

1 – A imunidade recíproca visa a resguardar os recursos de uma pessoa de Direito Público em relação aos tributos de outra dentro do sistema federal.

2 – Para aplicá-lo importa o efeito econômico do tributo, apurando-se se atinge ou não aqueles recursos, seja a pessoa de Direito Público contribuinte de facto ou de direito.

3 – Se a pessoa de Direito Público transfere o gravame fiscal, seja como contribuinte de jure, seja como contribuinte de facto, ao consumidor final, não há razão para invocar a imunidade.”

Segundo lição de Joaquim Barbosa, Ministro do Supremo Tribunal Federal, no Acórdão RE 601.392 PR fls. 6:

“Sem prejuízo da importância de todas as imunidades tributárias, a proibição constitucional para tributação de algumas grandezas está em constante tensão com o direito constitucional ao exercício local do poder legislativo. De fato, o benefício sempre implica perda parcial do direito de tributar de um ou mais entes federados e, assim, de obter meios para alcançar seus objetivos políticos. A tensão se resolve pela relevância conferida pela própria Constituição ao valor que se quer proteger, isto é, manter a autonomia dos entes federados pressupõe alguma limitação da competência de cada um para cobrar reciprocamente impostos.”

Portanto, se quando a entidade pública imune transfere o gravame tributário a que estaria sujeita para terceiro, subsequente na cadeia produtiva, não pode reclamar a proteção imunizatória – posto que iria beneficiar estranhos à relação fiscal privilegiada – há que se convir também, *a contrario sensu*, que na hipótese de ser ela a adquirente final de certo bem ou serviço, estará acobertada pela guarida constitucional que a exime de responder por estes encargos.

Aplicação direta do princípio contido na jurisprudência consolidada do STF na Súmula nº 591, pela qual ficou estabelecido que: *“A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.”*

Ou seja, a entidade pública (contribuinte de fato) adquirente do bem ou serviço estando protegida contra os efeitos tributários, em razão da imunidade de que goza no tocante às atividades desenvolvidas na persecução dos fins para os quais foi criada, esta proteção não se estende ao produtor originário (contribuinte de direito, direto ou indireto), que por estes encargos fiscais será responsabilizado.

O mesmo se daria com as Empresas Concessionárias porque, ainda que as entidades públicas da Administração Direta e Indireta dos Municípios estejam imunes à incidência tributária referente ao imposto devido pelo fornecimento de energia elétrica, a relação tributária originária (Fisco-Concessionária) permanece inalterada, sendo as Concessionárias as responsáveis pelo pagamento do ônus fiscal, as quais deverão buscar o tratamento

contábil e o adequado remédio jurídico à situação.

III. Da extensão da imunidade recíproca às Autarquias

A imunidade recíproca estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, integrantes da administração indireta de ente político, conforme previsão no § 2º do art. 150 da CF:

"§ 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."

Diante de mera interpretação literal do dispositivo acima, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não seriam alcançadas pela imunidade recíproca em razão de as mesmas terem sido criadas, em princípio, para permitir a exploração de atividade econômica pelo Estado nos termos do art. 173 da CF.

Portanto, se tais espécies de pessoas jurídicas da administração indireta atuam em regime de concorrência no mercado, não lhes seria possível, em tese, a fruição de quaisquer privilégios tributários, aí incluída a imunidade recíproca, porque isso representaria indevida vantagem financeira em relação às empresas privadas concorrentes, representando repudiável quebra da isonomia concorrencial. Por esta razão, a vedação expressa, nesse sentido, do § 2º do art. 173 da CF.

"Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...] § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. [...]"

IV. Da vedação da imunidade recíproca na exploração de atividade econômica regida pelo direito privado

No mesmo sentido, vedando a imunidade recíproca ao patrimônio, renda e aos serviços, relacionados com a **exploração de atividade econômica regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados**, é o § 3º do art. 150:

*"§ 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. (Grifo nosso)"*

Assim, também por este motivo, uma autarquia prestadora do serviço de saneamento básico não explora atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, onde há absoluta liberdade para fixação do preço, conforme as regras ditadas pelo mercado, mas ao contrário, sujeitando-se, sobretudo, às regras de direito administrativo, presta serviço público de saneamento básico, de competência do Município, devidamente fiscalizado pelos órgãos de controle e entidades de regulação estipulados na Lei Federal 11.445/2007.

V. Da vedação da imunidade recíproca em serviço público remunerado por preço ou tarifa

Relevante pontuar que o § 3º do art. 150 da CF também veda a imunidade recíproca nos casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Assim, por praticar serviço remunerado por tarifa pelo usuário, pela mera interpretação literal, em tese, uma autarquia prestadora de serviço de saneamento básico estaria impedida de fruir de tal benesse fiscal.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) adota interpretação ao § 3º do art. 150 da CF, que limita o seu alcance restritivo, estabelecida no acórdão paradigma prolatado no RE 407.099-5/RS (rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 22/06/2004), que reconheceu o direito à imunidade recíproca à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que cobra tarifa ao usuário de seus serviços postais, estabelecendo distinção de empresa pública que explora atividade econômica de empresa pública que presta serviço público de prestação obrigatória exclusiva do Estado, entendendo que esta última está protegida pela imunidade tributária recíproca.

Vale lembrar que o Estado **explora atividade econômica** quando atua como agente econômico (Estado-empresário), desenvolvendo atividades econômicas em sentido estrito, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Nessas situações, o regime jurídico aplicável será o preconizado pelo art. 173, § 2º, da CF já referido.

Não é o caso de autarquia prestadora de serviços de saneamento básico porque a mesma presta serviço público descentralizado a usuários situados em determinada

área de abrangência. Além disso, importante frisar que uma autarquia ou Sociedade de Economia Mista Municipal não visa ao lucro e tampouco está autorizada a distribuir eventuais resultados financeiros positivos aos seus dirigentes ou a quem quer que seja, razão pela qual também não poderia ser considerada como exploradora de atividade econômica.

Nessa linha de raciocínio, vale transcrever o conceito legal de autarquia previsto no art. 5º, I, do Decreto n.º 200/67:

"Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

*I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para **executar atividades típicas da Administração Pública**, que requeiram, para seu melhor funcionamento, **gestão administrativa e financeira descentralizada**. (Grifos nossos)"*

Portanto, os entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) criam autarquias para descentralizar a prestação de serviços públicos e não para o desenvolvimento de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados como, de regra, é o caso das empresas públicas e sociedades de economia mista.

Ademais, no caso, o serviço público de saneamento básico prestado por autarquia necessariamente será prestado mediante autorização, delegação ou permissão do município, detentora da competência do aludido serviço.

Assim, a toda evidência, o critério de praticar serviço remunerado pelo usuário, individualmente considerado, segundo o atual entendimento do STF, não é suficiente para afastar o direito à imunidade recíproca de autarquia prestadora de serviço de saneamento básico.

VI. Da ampliação jurisprudencial do alcance da imunidade recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista.

Observa-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) tem apresentado reiterado entendimento jurisprudencial no sentido de ampliar a imunidade recíproca para alcançar, além das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, conforme expressamente consta no § 2º do art. 150 da Constituição, também às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos.

Exemplificativamente, no **RE 601392/PR**, julgado em 28/02/13 e de relatoria do Ministro

Gilmar Mendes, o STF reconheceu o direito à imunidade recíproca **Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ETC)**, cuja ementa segue abaixo:

"Recurso extraordinário com repercussão geral. 2. Imunidade recíproca. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. 3 Distinção, para fins de tratamento normativo, entre empresas públicas prestadoras de serviço público e empresas públicas exploradoras de atividade. Precedentes. 4. Exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Irrelevância. Existência de peculiaridades no serviço postal. Incidência da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário conhecido e provido."

No AI 797034 AgR/SP, julgado em 21/05/2013 e de relatoria do Ministro Marco Aurélio, a Corte Suprema reconheceu a salvaguarda tributária à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO) conforme ementa a seguir:

"IMUNIDADE RECÍPROCA – INFRAERO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO – ARTIGO 150, INCÍSO VI, ALÍNEA "A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O Tribunal reafirmou o entendimento jurisprudencial e concluiu pela possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público"

Por sua vez, no julgamento do RE n. 253.472, em 25/10/2010, redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, o STF reconheceu a imunidade recíproca para a sociedade de economia mista **Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP)**, conforme ementa abaixo:

"TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DAS DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. [...] 1. IMUNIDADE CARACTERIZAÇÃO. [...] 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DO INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE INICIATIVA. [...] 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em quase sua totalidade à União (99,97%). Falta de indicação de que a atividade da pessoa

jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de atuação."

Em síntese, a atual jurisprudência do STF tem afirmado enfaticamente que o art. 150, § 3º, da CF não se aplica às entidades estatais prestadoras de serviço público, mesmo que haja cobrança de tarifa pela prestação de serviço realizada.

Dessa forma, a parte final do § 3º do art. 150 precisa ser compreendida na sua acepção mais ampla, tendo por pressuposto o princípio clássico de que a imunidade recíproca não aproveita a particulares. Foi com este escopo que o STF afastou a imunidade tributária no caso dos registros públicos, cartorários e notariais na ADI N.º 3.089/DF.

De extrema relevância ao tema é o voto do Ministro Joaquim Barbosa no já mencionado **RE 253.472/SP**, prolatado em 25/08/2010, no qual, à fl. 832, foi apresentada metodologia para o teste de adequação constitucional da imunidade recíproca, a qual, pela sua importância ao presente estudo, segue integralmente transcrita:

"Parto de três constatações para compor o teste de adequação constitucional da salvaguarda tributária, assim enumeradas:

- 1) A imunidade tem por objetivo impedir que os entes federados utilizem a tributação para retaliar uns aos outros, para induzir comportamento político desejado ou para obter vantagens capazes de pôr em risco o adequado desenvolvimento regional, previsto no art. 3º da Constituição.*
- 2) A salvaguarda é oferecida em detrimento do direito de outros entes arrecadarem recursos úteis à obtenção de seus objetivos institucionais;*
- 3) A proteção refere-se a interesses públicos primários, distanciados da questão da capacidade contributiva e do intuito de aumento patrimonial individual.*

Com base em tais constatações, concluo que a aplicabilidade da imunidade recíproca depende da superação ou aprovação em teste de três estágios, presente a Constituição como parâmetro de controle, quais sejam:

- 1) A imunidade é 'subjéitiva', isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;*
- 2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.*

Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante."

Uma prestadora de serviços de saneamento básico municipal, seja ela Autarquia ou uma Sociedade de Economia Mista Municipal, salvo melhor juízo, parece enquadrar-se positivamente em todos os três estágios do teste proposto pelo Min. Joaquim Barbosa.

Veja-se:

- a) a imunidade representará garantia à satisfação dos seus objetivos institucionais relativa a prestação de serviço público municipal de Saneamento Básico;
- b) uma autarquia não explora atividade econômica, presta serviço público obrigatório de competência do Município; e
- c) via de consequência, a imunização não representa violação ao princípio da livre-concorrência.

VII. Conclusão

Desta forma, fica evidente a flagrante inconstitucionalidade de pretenderem as Empresas Concessionárias do serviço público de geração e distribuição de energia elétrica, repassar às entidades da Administração Pública Direta e Indireta dos Municípios, os valores referentes ao imposto devido pelo consumo de energia elétrica (ICMS) utilizada para a execução das atividades *vinculadas a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes*, posto que não podem ser sujeitos passivos destes lançamentos fiscais, como corolário da imunidade recíproca constitucionalmente assegurada, fica aberta a possibilidade dos Dirigentes destes *braços administrativos dos Municípios* de, se estiverem sendo submetidos a estas cobranças tributárias, ingressar com as ações judiciais cabíveis, para que suas prerrogativas constitucionais sejam reconhecidas pelo Poder Judiciário, o que redundará na emissão de uma decisão declaratória (e não uma decisão constitutiva) determinativa do impedimento de que estas imposições tributárias continuem a ser efetivadas.

A imunidade recíproca refere-se apenas a impostos sobre patrimônio, renda e serviços, não se aplicando a empréstimos compulsórios, contribuições de melhorias, contribuições sociais e taxas de serviço ou pelo exercício do poder de polícia;

A imunidade recíproca estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, integrantes da administração indireta de ente político, conforme o § 2º do art. 150 da CF;

A jurisprudência do STF entende irrelevante ao reconhecimento da imunidade tributária de ente da administração indireta o fato de ser cobrado preço ou tarifa ao usuário de serviço

público, afastando a restrição contida no § 3º do art. 150 da CF;

A autarquia Municipal prestadora de serviços de Saneamento Básico não explora atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, onde há absoluta liberdade para fixação do preço, conforme as regras ditadas pelo mercado, mas ao contrário, sujeita-se sobretudo às regras de direito administrativo, prestando serviço público de saneamento básico, de competência do Município. Assim, inaplicável ao caso a restrição relativa à exploração de atividade econômica prevista no § 3º do art. 150 da CF;

As autarquias parecem enquadrar-se positivamente em todos os três estágios do teste aplicabilidade da imunidade tributária proposto pelo Min. Joaquim Barbosa: 1) a imunidade representará garantia à satisfação dos seus objetivos institucionais relativa a prestação de serviço público de saneamento básico; 2) uma autarquia não explora atividade econômica, presta serviço público obrigatório de competência do Município; e 3) via de consequência, a imunidade não representa violação ao princípio da livre - concorrência; e

A atual jurisprudência do STF tem afirmado enfaticamente que o art. 150, §3º, da CF não se aplica às entidades estatais prestadoras de serviço público.

Portanto, ante ao exposto, finalmente conclui-se que uma Prestadora de Serviços de Saneamento Básico Municipal preenche todos os requisitos legais e jurisprudenciais necessários à fruição da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, significando que estará dispensada ao recolhimento do ICMS decorrente da sua utilização de energia elétrica para atendimento dos serviços emanados aos seus usuários.

Desta forma, fica cristalino diante do contexto de contenção de gastos na órbita Municipal, o ajuizamento de ações judiciais tendentes a afastar a cobrança do ICMS das Instituições Públicas da Administração Direta e Indireta dos Municípios, sobre o consumo de energia elétrica, que poderá representar importante fator de redução de despesas tendo em vista a atual situação financeira, em última análise, para o aprimoramento das funções executadas por estes órgãos, cujos maiores beneficiados serão, sem dúvida, a própria população.