

Série Universalizar

Artigo - volume 6

Imunidade Tributária das Empresas Estaduais de Saneamento: Perspectivas e Desafios Após a Emenda Constitucional 132/2023

Julho/2024

COMPANHIAS ASSOCIADAS À AESBE



DIRETORIA DA AESBE

Diretor-Presidente:

Neuri Freitas (Cagece/CE)

Vice-Presidente:

Ricardo Soavinski (Saneago/GO)

Diretores-Vice-Presidentes Regionais:

Norte: José Fernando Gomes Júnior (Cosanpa/PA)

Nordeste I: Roberto Sérgio Ribeiro Linhares (Caern/RN)

Nordeste II: Luciano Gois Paul (Deso/SE)

Centro-Oeste: Ricardo Soavinski (Saneago/GO)

Sudeste: Munir Abud (Cesan/ES)

Sul: Edson Moritz da Silva (Casan/SC)

Conselho Fiscal:

Cleverson Brancalhão da Silva (Caerd/RO) - *presidente*

Marcos Aurélio Freitas (Caema/MA)

James da Silva Serrador (Caer/RR)

EQUIPE AESBE

Sergio Antonio Gonçalves

Secretário Executivo

Antonio Costa Lima Junior

Assessor Jurídico

Rhayana Ferreira Araújo

Gerente de Comunicação

Marcos Monteiro de Oliveira

Técnico em Informática

Lisiane Goulart de Souza

Secretária

Maria da Cruz Campos Matos de Souza

Assistente de Serviços Gerais

Patrícia Tavares

Estagiária de Comunicação

Júlia Rodrigues

Estagiária Jurídica

COLEGIADO AESBE:

ANTÔNIO DAVI GOVEIA JUNIOR

Presidente da ATS

JOSÉ RIBAMAR NOLLETO DE SANTANA

Presidente da AGESPISA

MARCOS AURÉLIO ALVES FREITAS

Presidente da CAEMA

JAMES DA SILVA SERRADOR

Presidente da CAER

CLEVERSON BRANCALHÃO DA SILVA

Presidente da CAERD

ROBERTO SÉRGIO RIBEIRO LINHARES

Presidente da CAERN

JORGE EMANUEL AMANAJÁS CARDOSO

Presidente da CAESA

LUÍS ANTÔNIO ALMEIDA REIS

Presidente da CAESB

NEURISÂNGELO CAVALCANTE DE FREITAS

Presidente da CAGECE

MARCUS VINICIUS FERNANDES NEVES

Presidente da CAGEPA

EDSON MORITZ MARTINS DA SILVA

Presidente da CASAN

AGUINALDO BALLON

Presidente da CEDAE

MUNIR ABUD DE OLIVEIRA

Presidente da CESAN

ALEX MACHADO CAMPOS

Presidente da COMPESA

SAMANTA POPOW TAKIMI

Presidente da CORSAN

ARMANDO DO VALLE

Presidente da COSAMA

JOSÉ FERNANDO MENDONÇA GOMES JÚNIOR

Presidente da COSANPA

LUCIANO GOIS PAUL

Presidente da DESO

LEONARDO GÓES SILVA

Presidente da EMBASA

JOSÉ RAIMUNDO BARROSO BESTENE

Presidente do SANEACRE

RICARDO JOSÉ SOAVINSKI

Presidente da SANEAGO

JOSÉ MÁRIO RIBEIRO DO ESPÍRITO SANTO

Presidente da SANEATINS

WILSON BLEY LIPSKI

Presidente da SANEPAR

RENATO MARCÍLIO DA SILVA

Presidente da SANESUL

AUTORIA DO ARTIGO:



Marcos Aurélio Pereira Valadão

Phillip Handow Krauspenhar

Sthefani Lara dos Reis Rocha

Organização da Câmara Técnica Jurídica (CTJ) da Aesbe

Rafaella Peixoto, coordenadora da CTJ
Andrea Ferreira Caputo, secretária da CTJ

Grupo de Trabalho de Imunidade da CTJ:

Deusdedith Ferreira Araújo (Caer)
Elisângela Santana Conceição (Embasa)
Rafaella Barbosa Coelho Peixoto (Saneago)
Andrea Ferreira Caputo Jobim (Cedae)
Mariana Lopes da Silva (Cedae)
Eder Alves dos Santos (Sanesul)
Ihgor Jean Rego (Caerd)
Allisson Carlos Vitalino (Cagepa)
Stenio Santos Sales (Cesan)

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS ESTADUAIS DE SANEAMENTO – AESBE

ARTIGO SOBRE IMUNIDADE RECÍPROCA

Trata-se de artigo jurídico solicitado pela Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento (AESBE), sobre a **possibilidade de se reconhecer a imunidade tributária das empresas estaduais de saneamento, bem como o impacto da reforma tributária decorrente da promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, sobre o reconhecimento da imunidade para as empresas do setor.**

Assim, o artigo será dividido em duas seções com objetivos específicos e distintos, relativamente aos seguintes quesitos:

1. O estado atual da aplicação da imunidade tributária estabelecida no do art. 150, inciso VI, “a”, e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, e seu reconhecimento para empresas estaduais de saneamento, observando as diversas formas de constituição dessas empresas e o impacto na extensão da imunidade.
 - 1.1. Deve ser considerado, adicionalmente, análise do Recurso Extraordinário 858.893/RN e respectivo Agravo Regimental (provido, no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário interposto pela União e manter o acórdão do TRF da 5ª Região), mas ainda sem trânsito em julgado.
2. Considerando que a Emenda Constitucional 132/2023 alterou a redação do § 2º do art. 150 da Constituição Federal, qual o impacto decorrente de tal alteração na imunidade tributária das empresas estaduais e municipais de saneamento, se for o caso.

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS ESTADUAIS DE SANEAMENTO:
PERSPECTIVAS E DESAFIOS APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023**

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO.....	9
II. IMUNIDADE RECÍPROCA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	10
a. Origem histórica.....	10
b. Constituições anteriores a 1988.....	12
c. A Disciplina da Constituição de 1988 e o entendimento doutrinário	14
d. A Extensão dos termos “impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços”.	17
e. A questão das atividades “vinculadas a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”	19
f. Alterações decorrentes da Emenda Constitucional 132/2023	20
III. A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	22
a. Fundações e autarquias.....	23
b. Empresas públicas e de economia mista	24
IV. A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS DE SANEAMENTO (ÁGUA E ESGOTO)	27
a. Evolução da jurisprudência no Supremo Tribunal Federal.....	29
b. Consolidação do tema com o RE 858.893/RN	35
V. ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES DECORRENTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 NA IMUNIDADE RECÍPROCA	38
a. A nova redação do § 2º do art. 150	38
b. Os novos arts. 149-B e 149-C.....	40
c. O reequilíbrio financeiro dos contratos em face da Reforma Tributária .	50
VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS	52

I. INTRODUÇÃO

1. A imunidade tributária recíproca, conforme estabelecida no artigo 150, inciso VI, “a”, e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal de 1988, representa um dos pilares fundamentais para a proteção das entidades estatais e suas atividades essenciais no Brasil. Este instituto jurídico visa resguardar a autonomia financeira dos entes federativos, impedindo que sejam onerados por tributos que comprometam suas funções primordiais, especialmente aquelas vinculadas ao atendimento de necessidades básicas da população, como é o caso do saneamento básico.
2. A imunidade tributária das empresas estatais de saneamento é um tema que, ao longo dos anos, tem suscitado intensos debates jurídicos e legislativos no Brasil, debate que ganhou novos contornos com a recente promulgação da Emenda Constitucional 132/2023, conhecida por Reforma Tributária, e que traz alterações significativas ao regime de imunidade tributária no País.
3. Neste contexto, este artigo tem como objetivo explorar a viabilidade do reconhecimento da imunidade tributária das empresas estaduais de saneamento e avaliar o impacto da reforma tributária resultante da Emenda Constitucional 132/2023. Para tanto, o estudo se estrutura inicialmente em uma revisão histórica e doutrinária da imunidade recíproca no ordenamento jurídico brasileiro, desde suas origens até a atual Constituição de 1988, abordando também as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 132/2023.
4. Na sequência, será analisada a aplicação da imunidade recíproca às entidades da administração indireta, como fundações, autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, com especial ênfase nas empresas de saneamento. Serão examinados os principais precedentes jurisprudenciais, incluindo o recente Recurso Extraordinário n. 858.893/RN, bem como aspectos relevantes da doutrina sobre o tema.

5. Por fim, o artigo avaliará de maneira mais específica as mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional 132/2023, com análises doutrinárias e prospectivas sobre os possíveis impactos jurisprudenciais decorrentes dessas alterações. Cabe lembrar que Poder Executivo, cumprindo o comando da EC 132/2023, enviou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei de regulação do IBS e CBS (autuado como PLP 68/2024), que traz dispositivos cuja análise pode ser importante para mensurar os efeitos das alterações constitucionais. Ao concluir, o estudo apresentará um quadro-resumo dos efeitos da reforma tributária em referência às atividades da AESBE e demais interessados na busca pela implementação de um regime tributário que permita a eficiência e a sustentabilidade dos serviços de saneamento básico no Brasil.
6. Esta análise visa contribuir para o aprofundamento do entendimento jurídico sobre a imunidade tributária das empresas estatais de saneamento, oferecendo subsídios para a construção de um cenário mais favorável ao desenvolvimento do setor, essencial para a promoção da saúde pública e a preservação do meio ambiente no país.

II. IMUNIDADE RECÍPROCA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

a. Origem histórica

7. A origem histórica da chamada imunidade recíproca (art. 150, VI, “a” da Constituição brasileira atual) remete ao federalismo norte-americano. Porém, a Constituição daquele país não tem dispositivo exposto sobre o tema. A imunidade recíproca da União e dos Estados federados foi fruto de construção jurisprudencial da Suprema Corte, com base no princípio federativo e na teoria dos “poderes implícitos”, tendo sido estabelecida no caso *Mc. Culloch vs. Maryland*, de 1819. Daí decorre que os Estados não podem tributar a União e vice-versa¹.
8. Trata-se, portanto, de tema relacionado à estrutura das federações. De fato, outros estados federais refletem esta necessidade de intributabilidade. Referindo-se à Alemanha, José Casalta

¹ Ver Aliomar BALEEIRO *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. p. Mizabel Abreu Machado DERZI. 7ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 1997, p. 234-241.

Nabais² sustenta que há também a limitação consubstanciada na imunidade recíproca, “em que se excluem os impostos da Federação sobre os Länder e vice-versa, porque a sua admissão conduziria a uma perequação financeira vertical constitucionalmente não prevista e, por isso, inadmissível”.

9. Porém, assim como nos EUA, a imunidade recíproca na Alemanha não está expressa na Lei Fundamental, materializando-se sob a forma de isenção na lei de cada imposto³.
10. A Constituição da federação Argentina também não tem expresso o princípio da imunidade tributária recíproca entre a Federação e as Províncias. Contudo, a Corte Suprema argentina, com base na experiência norte-americana, proclamou a imunidade dos entes públicos, ainda que de modo não amplo⁴.
11. Esse esboço histórico e comparativo é importante, pois a imunidade recíproca foi introduzida expressamente na primeira constituição da federação brasileira em 1891. O dispositivo foi redigido por Ruy Barbosa, tendo sido fruto das tendências norte-americanas da época, e tinha por objetivo livrar os meios da ação do Governo nacional da tributação dos Estados, face à exacerbação do regionalismo na Constituinte de 1891⁵.
12. Doravante, nas constituições que se sucederam na história da república brasileira, a imunidade recíproca sempre esteve presente, com algumas variações, como se expõe no item seguinte.

2 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 1998, p. 486.

3 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro : Renovar, 1995, p. 193.

4 Cf. Aliomar BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. p. Mizabel Abreu Machado DERZI. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p., 243-246. A observação continua válida após a vigência da Constituição de 1994. Rodolfo SPISSO ao falar da imunidade intergovernamental dos instrumentos de governo na Argentina, afirma que a circunstância de não existir norma constitucional expressa, ou pacto especial, não impede a aplicação da doutrina, e cita, entre outros exemplos o caso Banco de Mendonza v. DGI, julgado pela Corte Suprema (*op. cit.*, p. 125-132).

5 Cf. Aliomar BALEEIRO. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. p. Mizabel Abreu Machado DERZI. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 246. Pertinente mencionar o comentário de João BARBALHO sobre o art. 10, entendendo que a imunidade recíproca atingia também os Municípios: “O mesmo se deve dizer quanto aos municípios, em vista do art. 68 que os constituiu partes autônomas dos Estados. Essa autonomia sofrerá, desde que forem tributários dos Estados e da União. Tudo pois que constitui o governo municipal, suas repartições, seus serviços, seu funcionalismo, fica livre de impostos estaduais e federais.” (**Constituição Federal Brasileira - Comentários**. Rio de Janeiro : F. Briguiet e Cia, 1924, p. 59).

b. Constituições anteriores a 1988

13. A Constituição de 1891 trazia, em seu art. 10, a proibição aos Estados de tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente – assim, a imunidade recíproca foi positivada juntamente com a implantação do sistema federativo.

14. A Constituição de 1934, em relação à Carta anterior, ampliou o leque das limitações ao poder de tributar, inaugurando uma tendência dentro do Direito Constitucional brasileiro. A imunidade recíproca, ampliada para as concessões de serviço público, estava prevista no art. 17, inciso X, com a seguinte redação:

Art. 17. É vedado á União, aos Estados, ao Districto Federal e aos Municipios:
[...]

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços publicos, quanto aos proprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento installado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Paragrapho unico - A proibição constante do n. X não impede a cobrança de taxas remuneratorias devidas pelos concessionarios de serviços publicos.

15. Cumpre observar que a constituição de 1934 era expressa na extensão da imunidade às concessões de serviços públicos, como é o caso de saneamento público, quando não prestado diretamente pelo poder público.

16. Na Carta de 1937 a imunidade recíproca estava prevista no art. 32, alínea “c”, mas, diferentemente da Constituição de 1934, não era estendida aos serviços públicos concedidos, restringindo-se à vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de tributar bens, renda e serviços uns dos outros, sendo que o parágrafo único do mesmo dispositivo trazia a ressalva de que *“os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial”*. Ou seja, a Carta de 1937, acabou por restringir explicitamente a ampliação concedida pela Constituição de 1934.

17. Na Constituição de 1946, a imunidade recíproca estava expressa no art. 31, inciso V, alínea “a”, e parágrafo único, com a seguinte redação:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado

...

V - lançar impostos sobre:

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.

18. Nota-se que a Constituição de 1946 manteve a estrutura conceitual desta imunidade no que concerne à sua extensão serviços públicos concedidos.

19. A Emenda Constitucional nº 18/65, que introduziu uma verdadeira reforma na estrutura do sistema tributário nacional, manteve a imunidade recíproca referente a bens, patrimônio e serviços uns dos outros (União, Estados e Municípios), mas, diferentemente do texto original da Constituição de 1946, trouxe expressamente a imunidade recíproca às autarquias, desde que se vinculasse às suas finalidades essenciais. Contudo, manteve, como na Carta de 1946, a vedação da extensão da imunidade aos serviços públicos concedidos, sendo que aos federais poderia ser instituída a isenção por lei especial. Assim, foi ampliada a imunidade recíproca às chamadas instrumentalidades dos poderes públicos. A redação do dispositivo era a seguinte:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

§ 1º O disposto na letra a, do nº IV é extensivo às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

§ 2º O disposto na letra a, do nº IV não é extensivo aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos

tributos de sua competência, ressalvados os serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum.

20. A Constituição de 1967, que logo foi praticamente substituída pela Emenda Constitucional 1/1969, manteve os termos da Emenda 18/1956, porém, ampliou os poderes da União no que concerne à isenção heterônoma, podendo a União instituir isenções de tributos estaduais e municipais, mediante lei complementar (art. 20, § 2º), o que ampliava sua capacidade de desonerar (ainda que limitada à hipótese de relevante interesse social ou econômico nacional). Trata-se de figura típica de governo centralizador, como era o regime ditatorial à época.

21. A Constituição de 1969 (Emenda Constitucional 1/1969), embora mantenha a imunidade recíproca nos mesmos moldes, introduziu uma ressalva, a qual estabelecia que não se exonerava o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidisse sobre o imóvel objeto de compra e venda (garantindo a incidência na aquisição por terceiros), dispositivo que foi mantido, depois, na Constituição de 1988. A redação do dispositivo era a seguinte:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - instituir impôsto sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

22. Este dispositivo perdurou de 1969 até 1988 sem alterações.

c. A Disciplina da Constituição de 1988 e o entendimento doutrinário

23. A Constituição de 1988 alterou o texto da imunidade recíproca e vedou a concessão de isen-

ção, pela União, de tributos que não sejam de sua competência. A redação originária da Constituição cidadã para o dispositivo da imunidade recíproca, em seu art. 1º50, VI, “a”, e §§ 1º e 2º é a seguinte:

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. (redação original).

§ 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.

24. Um aspecto bastante importante para a presente análise é que a Constituição de 1988, diferentemente das Constituições anteriores de 1937 em diante, aboliu a restrição que havia no que concerne à extinção da imunidade aos serviços públicos concedidos. Trata-se do que denomina no jargão do constitucionalismo de “*silêncio eloquente*”. Ou seja, afastada a restrição, abriu-se a possibilidade de que seja reconhecida a imunidade recíproca para os serviços públicos concedidos (que em certa medida corresponde à clássica ideia de que não se tributa as instrumentalidades governamentais pelos próprios governos).
25. Tal ressalva é ainda mais pertinente porque o texto de 1988 destacou que a imunidade não se aplica quanto 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. Ou seja, o texto constitucional de 1988 abriu a perspectiva de que serviços públicos concedidos, antes com vedação expressa, possam ser beneficiados pela imunidade recíproca, observados certos requisitos.
26. A EC 132/2023, que introduziu uma reforma no sistema tributário nacional, também introduziu alteração no texto da imunidade recíproca, que será objeto de análise em item adiante.

27. Sob o ponto de vista doutrinário, Yonne Dolácio de Oliveira distingue a imunidade recíproca, ou “*imunidades recíprocas*”, “*que vedam a criação de imposto pelos entes do governo sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros*”⁶, das outras imunidades, que são as genéricas. De fato, a imunidade recíproca, de inspiração norte-americana, tem status diferente das outras, tendo em vista que decorre do princípio federativo, portanto de uma razão anterior à existência do Estado (enquanto entidade federativa), porquanto as imunidades, genéricas ou específicas, decorrem de função do Estado (promover o bem comum). A primeira é anterior, as outras posteriores, o que implica sua petrificação, sob o risco de destruir o que lhe é posterior, ou seja, a própria federação. Neste sentido, Hugo de Brito Machado sustenta o que segue:

Ressalte-se que a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo. Não se pode conceber uma federação sem a imunidade tributária recíproca. Assim, a regra da imunidade está protegida contra possível Emenda Constitucional, por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “*não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado*”⁷.

28. As imunidades são exclusões tributárias feitas no corpo constitucional que, por constarem na Lei Maior, têm *status* de garantias, não podendo ser modificadas por leis (ordinárias ou complementares, dada a rigidez da nossa Constituição).

29. O problema que por vezes se afigura é se são ou não garantias fundamentais e, portanto, inalteráveis, também, por emenda constitucional, via poder constituinte derivado. Paradigmático o julgamento da ADI nº 939/DF, pelo STF, que decidiu no sentido de “petrificar” os princípios contidos no art. 150, inciso III, “b” (princípio da anterioridade), a imunidade recíproca (art. 150, inciso IV, “a”), e as imunidades genéricas (art. 150, inciso IV, alíneas “b”, “c” e “d”).

30. Veja-se que o julgamento do Supremo foi unânime somente no que se referiu à imunidade recíproca, sob o argumento, contido no voto do Relator Ministro Sidney Sanches,

6 As Imunidades Genéricas. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. (Org.). **Estudos tributários**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 461-462.

7 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo : Malheiros, 1999., p. 211.

de que havia “ameaça ao regime federativo, pela quebra do princípio da imunidade recíproca entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no que concerne à instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (artigo 1º, 18, 60, § 4º, inc. I, e 150, III, VI, “a”, da Constituição)”⁸.

31. Da leitura do texto constitucional e de sua aplicação pelos tribunais, surgem classicamente dois problemas: a extensão dos conceitos de imposto sobre patrimônio, rendas e serviços, e a questão das atividades próprias das entidades imunes, ou no texto constitucional: “vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”, a extensão destes conceitos é também tema de debate.

d. A Extensão dos termos “impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços”.

32. Adotando-se a interpretação literal, deve-se entender que o princípio não se aplica ao ICMS (na incidência sobre mercadorias), ao IPI, aos impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), e ao IOF⁹ em suas diversas incidências, aplicando-se somente ao imposto de renda, aos impostos sobre o patrimônio (IPVA, IPTU, ITR e o ITCD) e os serviços abrangidos pelo ICMS e pelo ISS municipal. Mas em matéria constitucional, a interpretação literal não é o melhor critério, até porque na definição do que sejam os impostos sobre renda, serviço e patrimônio, a tendência é seguir a classificação feita pelo Código Tributário Nacional, e assim estar-se-ia interpretando a Constituição de acordo com uma lei complementar, e não se admite interpretar-se a Constituição de acordo com a lei. De qualquer forma, o texto constitucional é silente com relação às taxas e contribuições, e neste caso há uma certa uniformidade de entendimento de que estas duas espécies tributárias não estão abarcadas pela imunidade recíproca - mas tão somente os impostos.

8 STF. ADIn 939-7/DF, Pleno. Rel. Min. Sydney Sanches, Julg. 15/12/1993, Ementário do STF nº 1737-02, p. 248-249.

9 Exceto no que se refere ao imposto introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº 8.033, de 1999 (Plano Collor), que recebeu o *nomem iuris* de IOF, mas que era imposto sobre o patrimônio. Na verdade, o IOF, considerando suas cinco distintas incidências constitucionais é um imposto ambíguo neste aspecto (se direito ou indireto) De toda sorte a jurisprudência do STF é tranquila no sentido de que o IOF está abrangido pela imunidade recíproca.

33. Aliomar Baleeiro adotou a tese de que se deve dar uma interpretação econômica ao dispositivo e verificar a repercussão econômica da exação, ou seja, interessa quem é o contribuinte de fato, e não o contribuinte *de iure*. Assim, se o contribuinte de fato for um ente federativo, estaria abarcado pela imunidade recíproca. Esta interpretação conduz ao alargamento da imunidade a praticamente todos os impostos¹⁰.

34. A tese de Baleeiro sobre o contribuinte de fato quando este é pessoa jurídica de direito público territorial ou não territorial é importante. Isto porque, 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 têm *capacidade contributiva*. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, inclusive das políticas.

35. Historicamente há decisões do STF em sentidos divergentes, que ora mantêm a tributação ora a afastam, tanto pelo lado do contribuinte de fato, como pelo lado do contribuinte de direito. Porém, mais recentemente a jurisprudência do STF se fixou no sentido de haver a imunidade quando contribuinte de direito (inclusive operações de importação) e afastá-la no caso de contribuinte de fato. O tema será retomado adiante, quando da análise dos impactos das alterações constitucionais.

36. No caso de impostos sobre serviços, a separação é mais nítida, até porque só existem dois impostos sobre serviços, o ICMS e o ISS, com campos de incidência delimitados. Assim, o Município não pode cobrar ISS da União e do Estado (incluídas autarquias e fundações) e o Estado não pode cobrar ICMS sobre serviços dos Municípios e da União (incluídas autarquias e fundações).

10 Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros, 1999, p. 210.) não admite a tese de Aliomar Baleeiro e rechaça a repercussão econômica para efeito de avaliação da imunidade. Já Sacha Calmon Navarro Coelho introduz a questão da capacidade contributiva e chega a conclusão semelhante à de Aliomar Baleeiro (*Comentários à Constituição de 1988 - sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998 , p. 345-346).

e. A questão das atividades “vinculadas a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”

37. A parte final do § 2º do art. 150 reporta-se a uma limitação da imunidade recíproca conferida às entidades de direito público da administração indireta, restringindo-a ao patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

38. Primeiramente deve-se esclarecer que o termo “vinculados” não se refere somente aos serviços, mas também à renda e ao patrimônio, ou seja, o patrimônio e a renda imunes são aqueles vinculados às finalidades essenciais das pessoas jurídicas de direito público, ou delas decorrentes.

39. De se ressaltar que quando se diz “finalidades essenciais”, introduz-se uma vigorosa carga restritiva, porém, quando o texto ressalva “ou às delas decorrentes”, restabelece a possibilidade de ampliação do conceito. Isto porque se uma determinada autarquia começa a cometer ações que não estão compreendidas em suas finalidades essenciais, mas que dela decorrem, ainda que o liame entre a atividade essencial, para a qual foi criada a autarquia, e esta atividade “decorrente” seja tênue, estará amparado no texto constitucional.

40. Assim, se o INCRA, ao promover assentamentos¹¹, retirasse a madeira da área e promovesse sua venda, entende-se que esta venda estaria sujeita ao ICMS¹², considerando que a renda auferida com esta atividade não é vinculada à finalidade essencial da autarquia e nem dela é decorrente (em sentido estrito). O argumento de que para promover o assentamento o INCRA tem que promover a derrubada das árvores não é correto, primeiro porque nem sempre isto acontece, e segundo porque o INCRA não tem como finalidade operar no comércio de madeira, e terceiro porque esta atividade poderia ser feita pelos que iriam ser assentados, sob a supervisão do INCRA (aí sim, em prática de finalidade essencial).

11 Quando da aquisição do imóvel para esta finalidade, o INCRA não pagaria o ITBI em decorrência da imunidade recíproca, independentemente da imunidade prevista no art. 184, § 5º.

12 Independentemente da extensão que se dê aos conceitos de renda, patrimônio ou serviços, da condição de contribuinte *de iure* ou de fato e da questão da capacidade contributiva.

41. Neste ponto o texto constitucional insere restrições à imunidade, contidas no § 3º do art. 150, o qual estatui:

§ 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.

42. Este dispositivo é consentâneo com os dispositivos da ordem econômica da Constituição, os quais limitam a participação do Estado na atividade econômica de natureza privada, via intervenção direta, e, quando a permite, coloca as empresas do Estado em igualdade tributária com as outras - art. 173, §§ 1º e 2º da CF.

43. Contudo, como se verá adiante, a prestação de alguns serviços públicos impõe uma relação na aplicação do texto constitucional, conforme interpretação do STF.

f. Alterações decorrentes da Emenda Constitucional 132/2023

44. A Emenda Constitucional 132/2023, promulgada a 20 de dezembro de 2023, que responde à reforma tributária em curso, agora em fase de regulamentação via leis completares, introduziu algumas modificações nos dispositivos que tratam da imunidade recíproca, os quais são reproduzidos abaixo.

Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o **caput** observarão as imunidades

previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º. (Destacou-se).

Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o caput poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no caput e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, **o disposto no art. 150, VI, “a”, será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.** (Destacou-se).

Art. 150.

[...]

VI -

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, «a», é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à **empresa pública prestadora de serviço postal**, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (Destacou-se).

45. Cabe aqui observar que o parágrafo único no novo art. 149-B, remete ao art. 150, inciso VI, em cujo inciso “a” está contida a imunidade recíproca, o que introduz um diferencial em relação à sistemática anterior na qual não havia referência a contribuições (o art. 195 se refere às contribuições sociais da seguridade), mas somente a impostos sobre serviços renda e patrimônio.

46. A mesma observação acima se aplica em relação ao novel art. 149-C. adicionalmente seu § 3º, que remete especificamente ao *locus* da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF)

correlacionado as operações de importação e as operações internas, o que antes não se fazia presente, e que pode impactar a jurisprudência atual sobre o tema.

47. Já a modificação introduzida no § 2º do art. 150, o qual disciplina a aplicação da imunidade recíproca, traz agora um destaque para “empresa pública prestadora de serviço postal”.

48. Os possíveis efeitos das alterações acima serão analisados em item específico adiante.

III.A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA SOB A ÉGIDE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

49. Para evitar conflitos entre os entes federativos, a Constituição Federal estabelece a imunidade recíproca em seu art. 150, inciso IV, alínea “a”, vedando à União, Estados, Distrito Federal e municípios “instituir impostos” sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”. Noutros termos, referido artigo funciona como uma exceção à regra geral de que todos os indivíduos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, devem arcar com o pagamento de tributos, de modo que, dentro de um mesmo ordenamento jurídico, os entes federativos estão desobrigados de pagar tributos uns aos outros, a fim de preservar a autonomia e a harmonia entre eles.

50. Segundo Carrazza¹³, a imunidade recíproca “decorre naturalmente seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia das pessoas políticas”, de modo que “se uma pessoa pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia”.

51. Assim, não obstante a imunidade recíproca entre União, Estados, Distrito Federal e municípios, faz-se necessário compreender a extensão dessa imunidade às suas entidades de administração indireta, especialmente as fundações, autarquias, empresas públicas e de economia mista.

13 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

52. O Supremo Tribunal Federal já sinalizou o caráter extensivo da imunidade recíproca em diversas ocasiões. Nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 259.976, de relatoria do ministro Joaquim Barbosa, em 23/03/2010, o STF consolidou o entendimento de que a Ordem dos Advogados do Brasil, quanto às suas funções essenciais, goza de imunidade recíproca.
53. Em outra ocasião, no Recurso Extraordinário nº 580.264/RS, decidido em 16/12/2010, o STF firmou entendimento de que *“sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam de imunidade tributária”*.
54. Portanto, não se entende a imunidade recíproca como algo estanque, de modo que seu contorno pode ser ampliado, especialmente ao se analisar sua aplicabilidade às fundações, autarquias, empresas públicas e de economia mista que cuidam de atividades que são dever do estado, nos termos disciplinados pela Constituição, seja a prestação de serviços públicos ou ao exercício de funções típicas do Estado.

a. Fundações e autarquias

55. A autarquia é uma pessoa jurídica de direito público criada por lei para desempenhar atividades do Estado, funcionando como uma extensão da administração direta, mas com maior especialização e autonomia. Age conforme a administração pública central, compartilhando prerrogativas e restrições, mas com personalidade jurídica própria, assumindo direitos e obrigações em seu nome, sob controle finalístico da entidade política que a criou. Exemplos incluem INSS, Anatel e conselhos de fiscalização profissional (exceto OAB).
56. As fundações, com a característica de personificação do patrimônio e finalidade não lucrativa, devem atuar em áreas de interesse social como educação, saúde e pesquisa científica, conforme definido por lei complementar. Jurisprudência e doutrina admitem a criação de fundações públicas de direito público, com regime de autarquia, e fundações de direito privado, com regime jurídico híbrido e criação autorizada por lei.

57. Portanto, as fundações e autarquias são entidades da administração indireta que desempenham funções específicas de interesse público, sendo criadas por lei e dotadas de autonomia administrativa e financeira.
58. No contexto da imunidade recíproca, não resta dúvida que essas entidades são beneficiadas pela vedação à instituição de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços, conforme estabelecido no art. 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal. Expressamente o §2º do art. 150 declara que esta imunidade *“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”*.
59. Essa imunidade visa proteger a autonomia e a capacidade de atuação dessas entidades no cumprimento de suas finalidades institucionais, impedindo que sejam oneradas por tributos que possam comprometer sua eficiência e sua capacidade de prestar serviços públicos de qualidade à população. Dessa forma, as fundações e autarquias, que são instrumentalidades governamentais, estão resguardadas pela imunidade tributária, desde que suas atividades estejam vinculadas à prestação de serviços públicos ou ao exercício de funções típicas do Estado.¹⁴

b. Empresas públicas e de economia mista

60. As empresas públicas e as sociedades de economia mista são outras formas de entidades da administração indireta, caracterizadas pela participação do Estado no seu capital social.
61. As empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, criadas por autorização legal e organizadas em qualquer forma jurídica que atenda sua finalidade, podendo exercer tanto

14 No sentido de que a imunidade tributária recíproca também se estende às entidades autárquicas, ver AI 495.774 AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29-6-2004, 1ª T, DJ de 13-8-2004; e RE 475.268 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 22-2-2011, 2ª T, DJE de 15-3-2011, e no sentido de que é extensiva às autarquias (no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes), ver RE 203.839, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 17-12-1996, 2ª T, DJ de 2-5-1997, e RE 486.306 AgR-segundo, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 14-2-2012, 1ª T, DJE de 6-3-2012.

atividades econômicas gerais quanto a prestação de serviços públicos. O patrimônio das empresas públicas é totalmente detido por entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas é permitida a participação de outras pessoas jurídicas de direito público interno, como autarquias. Exemplos de empresas públicas incluem os Correios, a Caixa Econômica Federal e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

62. As Sociedades de Economia Mista são pessoas jurídicas de direito privado, criadas por autorização legal, e são constituídas como sociedades anônimas. Elas podem exercer atividades econômicas gerais e, em algumas situações, prestar serviços públicos. A maioria das ações com direito a voto dessas sociedades deve ser detida pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios ou entidades da administração indireta. Exemplos de Sociedades de Economia Mista incluem o Banco do Brasil e a Petrobras.
63. Empresas públicas e de economia mista, portanto, são entidades que têm por finalidade a exploração de atividade econômica, podendo atuar em setores diversos da economia, incluindo serviços públicos.
64. Assim, paira a dúvida quanto à incidência da imunidade recíproca a esses entes, uma vez que estão sujeitas a regime jurídico próprio e podem, em alguns casos, gozar de tratamento tributário diferenciado.
65. Em uma análise mais superficial poder-se-ia concluir que empresas públicas e de economia mista não teriam imunidade recíproca, vez que tal benefício esbarraria com a proibição de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado, expresso no art. 173, § 2º, da Constituição Federal¹⁵.
66. Contudo, embora a doutrina jurídica não seja uniforme em relação a esse tema, ela se assenta majoritariamente no sentido de que também as empresas públicas e de economia mista, en-

15 **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.

quanto instrumentalidades governamentais, observados certos requisitos, estão ao abrigo da imunidade recíproca, o que é corroborado pela jurisprudência do STF.

67. Existem argumentos que sustentam que empresas públicas e sociedades de economia mista, sendo entidades paraestatais, devem seguir o regime tributário das empresas privadas, independentemente de prestarem serviços públicos ou desempenharem atividades econômicas *stricto sensu*¹⁶.
68. Lado outro, a corrente majoritária concorda a imunidade recíproca se estende às empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos, vez que a delegação da execução de serviços públicos para essas entidades não altera seu regime tributário, mantendo-os imunes de impostos como se fossem prestados diretamente pelo ente federativo. Em outras palavras, essas estatais agem como extensões do Estado em benefício da sociedade, de modo que a descentralização dos serviços públicos para essas entidades visa a eficiência administrativa e não deve resultar em tributação que onere os serviços e, conseqüentemente, prejudique os cidadãos que os utilizam¹⁷.
69. Esse tema foi enfrentado, pela primeira vez, em 2004, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal analisou a questão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099/RS, interposto pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) em que se pretendia questionar acerca de uma execução fiscal proposta pelo município de São Borja (RS), exigindo-lhe o pagamento de impostos de sua competência. A ementa do julgamento restou da seguinte forma:

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

I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a. II. - R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido.

(STF. RE 407099, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22-

16 CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 23. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 547.

17 LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Niterói: Impetus, 2010. p. 99.

06-2004, DJ 06-08-2004 PP-00029 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297)

70. Com base na conclusão do STF, fundamentada pelo voto do Ministro Relator, é necessário distinguir entre a empresa pública que presta serviço público e a empresa pública que exerce atividade econômica.
71. As empresas públicas que exploram atividades econômicas estão sujeitas ao regime jurídico das empresas privadas, incluindo obrigações trabalhistas e tributárias, conforme o art. 173, §1º, da CF. Já as empresas públicas prestadoras de serviços públicos possuem natureza jurídica de autarquia, não se aplicando a elas o disposto no art. 173, §1º, da CF, e estão sujeitas à responsabilidade objetiva.
72. Portanto, a imunidade recíproca não alcançaria empresas públicas e sociedades de economia mista que explorem atividade econômica em sentido estrito. Em verdade, para fazer jus à beneplacência, tais entidades deveriam (i) prestar serviço público; (ii) que o serviço público não tenha feição de atividade econômica, ou seja, não sujeito à concorrência; e (iii) que o serviço público seja de execução exclusiva do Estado.
73. Com isso, os fundamentos expressos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099/RS são o norteador das causas que debatem a concessão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista. A mesma discussão do 407.099/RS RE foi retomada em outras decisões do STF, tendo como parte a ECT, prevalecendo o reconhecimento da imunidade recíproca, e.g.: ACO nº 765/RJ (j. 04/08/2009), RE 601.392/PR (j. 16/11/2011) e ACO nº 790 AgR/SC (15/03/2016).

IV. A APLICAÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM RELAÇÃO ÀS EMPRESAS DE SANEAMENTO (ÁGUA E ESGOTO)

74. Até a década de 1960, o saneamento era realizado por autarquias estaduais e municipais, com o Plano Nacional de Água e Saneamento (PLANASA), foram criadas empresas estaduais de

saneamento que recebiam recursos governamentais e instituíam um Fundo de Águas e Esgotos para acessar recursos federais.

75. Essas empresas precisavam de concessões municipais para operar em regime de monopólio e cumprir a Lei nº 6.528/1978 e o Decreto nº 82.587/1978, que regulamentavam o regime tarifário e outras questões do setor.¹⁸

76. As companhias de saneamento estaduais vêm operando com base em leis estaduais e são regulamentadas por decretos estaduais, atuando conforme a Lei nº 8.987/1995, que rege concessões e permissões de serviços públicos, como previsto no artigo 175 da Constituição Federal¹⁹.

77. Por meio de contratos de concessão firmados com os municípios, essas empresas obtêm exclusividade na prestação de serviços de saneamento, que são essenciais e não sujeitos à concorrência.²⁰

78. A Lei nº 11.445/2007, marco regulatório dos serviços de saneamento básico, segue o modelo do PLANASA e reconhece a necessidade de elevados investimentos dos entes federativos.

79. Portanto, trata-se da prestação de serviço público pelo Estado, por meio de entidades da Administração Indireta, em um ambiente não concorrencial²¹, sem feição de atividade econômica.

80. A Lei n. 11.445/2007 estabelece o saneamento básico como serviço público e prevê a prestação

18 FERREIRA, Clóris Maria Marques. O impacto do saneamento na taxa de mortalidade infantil: abordagem dos investimentos da CAGECE nos municípios do Ceará – 1997 a 2001. Tese de Doutorado, 2004, p. 3.

19 **Art. 175 da CF.** Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

20 JUSTEN FILHO, Marçal. Parecer elaborado pelo Professor Doutor Marçal Justen Filho, versando sobre a minuta de anteprojeto da Lei da Política Nacional de Saneamento Básico. Fevereiro de 2005. Disponível em: <<https://revista-juridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/517/510>>. Acesso em: 23 mai. 2024, p. 60, p. 58.

21 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 134.

regionalizada por diversas entidades, como órgãos públicos, empresas estatais e concessões.²² A Constituição Federal atribui aos Estados competências não vedadas constitucionalmente, enquanto os municípios organizam serviços de interesse local.²³

81. Assim, parece razoável concluir que o serviço público de saneamento e suas rendas não devem ser tributadas, vez que se trata de um serviço público exclusivo do Estado e não se enquadra como atividade econômica aberta à iniciativa privada, afinal, a tributação dessas entidades equivaleria a tributar, mesmo que indiretamente, o capital e as atividades do próprio Estado (*state instrumentality*).
82. Ainda, a imunidade recíproca na hipótese fundamenta-se no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e na ausência de capacidade contributiva dos entes públicos, especialmente no caso de estatais prestadoras de serviços públicos de saneamento, cujos recursos são destinados especificamente à prestação desses serviços.
83. Além disso, a imunidade visa garantir a isonomia entre os entes da Federação, que seria comprometida se fosse permitida a tributação do patrimônio, renda ou serviços entre eles ou das entidades criadas para a prestação de serviços públicos.

a. Evolução da jurisprudência no Supremo Tribunal Federal

84. Não obstante o Recurso Extraordinário nº 407.099/RS, julgado em 2004, seja o caso relevante que inaugurou o debate judicial da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista, outros julgados também trataram do tema e merecem destaque.

22 **Art. 16 da Lei n. 11.445/2007.** A prestação regionalizada de serviços públicos de saneamento básico poderá ser realizada por: I – órgão, autarquia, fundação de direito público, consórcio público, empresa pública ou sociedade de economia mista estadual, do Distrito Federal, ou municipal, na forma da legislação; II – empresa a que se tenham concedido os serviços.

23 **Art. 25 da CF.** Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. [...] §3º. Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.

85. Em 20 de outubro de 2009, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AI nº 748.076 AgR, estabeleceu que *“as empresas públicas prestadoras de serviço público são distintas das empresas que exercem atividade econômica”*²⁴. Em 2010, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472/SP, o Pleno STF estabeleceu três critérios objetivos para concessão da imunidade recíproca:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO.

[...]

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

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

[...]

Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

(STF. RE 253472, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25-08-2010, DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-04 PP-00803 RTJ VOL-00219-01 PP-00558)

24 STF. AI nº 748076 AgR. relatora ministra Carmén Lúcia, Primeira Turma, j. 20/10/2009, DJe 27/11/2009.

86. Desta forma, o STF concluiu pela imunidade recíproca de diversas companhias estaduais de saneamento básico.²⁵
87. Em 4 de dezembro de 2012, o STF confirmou esse entendimento no RE nº 462.704 AgR/SP²⁶, ao reconhecer a imunidade tributária sobre o IPTU para a Companhia de Docas do Estado de São Paulo (Codesp), uma sociedade de economia mista delegatária de serviços públicos previstos no artigo 21, XII, “f”, da Constituição Federal.
88. Contudo, entre 2010 e 2011, o STF determinou que a imunidade tributária recíproca só se estende a empresas públicas e autarquias se não houver distribuição de lucros e resultados, direta ou indiretamente. Caso ocorra distribuição, a imunidade é mantida apenas se o objetivo principal for aumentar o patrimônio do poder público e não desenvolver atividade econômica.²⁷ Além disso, a imunidade tributária recíproca abrange sociedades de economia mista, desde que atuem em regime monopolístico.²⁸
89. Adicionalmente, nos casos dos REs nºs 672.187²⁹ AgR/MG e 631.309 AgR/SP³⁰, considerou-se que autarquias e sociedades de economia mista que prestam serviço público de água e esgoto em regime de exclusividade seriam abrangidas pela imunidade. Assim, no RE nº 605.908 AgR/RJ³¹, julgado em 24 de junho de 2014, *“assentou que as empresas públicas prestadoras de serviço público em geral são beneficiárias da imunidade de que trata o artigo 150, VI, ‘a’, §2º, da Constituição Federal, alcançadas, portanto, pela imunidade recíproca”*.

25 A exemplo da CAGEPA – Companhia de Águas e Esgotos da Paraíba (RE n. 629.582/PB31), a Companhia de Saneamento do Paraná – SANEPAR (ARE n. 655.028/PR32), a Companhia Riograndense de Saneamento – CORSAN (RE n. 456.692/RS33), a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN (RE n. 674.733/SC34), a Companhia de Saneamento de Alagoas – CASAL (ACO n. 2.243/AL35), a Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN (ACO n. 2.730/ES36), a Companhia Estadual de Águas e Esgotos – CEDAE (ACO n. 2.757/RJ37) e a Empresa Baiana de Águas e Saneamento – EMBASA (ARE n. 905.129 AgR/BA38).

26 STF. RE nº 462.704 AgR/SP. Relator ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 04/12/2012, DJe 01/02/2013.

27 STF. RE nº 399.307 AgR. Relator ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 16/03/2010, DJe 30/04/2010.

28 STF. AI nº 351.888 AgR. Relator ministro Celso de Mello, Segunda Turma, j. 21/06/2011, DJe 22/08/2011.

29 STF. RE nº 672.187 AgR/MG. Relator ministro Cezar Peluso, Segunda Turma, j. 27/03/2012, DJe 23/04/2012.

30 STF. RE nº 631.309 AgR/SP. Relator ministro Ayres Britto, Segunda Turma, j. 27/03/2012, DJe 26/04/2012.

31 STF. RE nº 605.908 AgR/RJ. Relatora ministra Cármen Lúcia, Segunda Turma, j. 24/06/2014, DJe 07/08/2014.

90. No RE nº 741.938 AgR/MG³², de 5 de agosto de 2014, o STF reafirmou que a cobrança de tarifas não descaracteriza a imunidade, haja vista que o fator primordial para que uma entidade pública tenha o benefício da imunidade é o caráter da atividade desenvolvida, ou seja, a prestação inequívoca de um serviço público, referenciando os julgados do RE nº 598.912 AgR/MG³³ e do RE nº 482.814 AgR/SC³⁴, que concluíram o mesmo sentido.
91. Na ACO nº 790 AgR/SC³⁵, decidida em 15 de março de 2016, o STF analisou o escopo da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) e reafirmou que a imunidade recíproca se aplica à ECT, que presta serviços públicos essenciais, obrigatórios e exclusivos do Estado, a saber, o serviço postal e o correio aéreo nacional. De acordo com a decisão, a imunidade da ECT decorre de sua natureza de empresa estatal prestadora de serviço público essencial, abrangendo todas as suas atividades, inclusive os serviços não exclusivos, prestados em regime concorrencial, que contribuem, por meio de subsídio cruzado, para o financiamento do serviço postal deficitário.
92. Nesse sentido, o ACO nº 765/RJ³⁶, em que se discutia a imunidade tributária relativa ao IPVA para a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), o STF entendeu que não caberia fazer distinção entre os veículos afetados ao serviço eminentemente postal e o que seria de atividade econômica. Tal posição foi reafirmada no ACO nº 789/PI³⁷, onde se concluiu que, independentemente de estar ou não o veículo afetado ao serviço eminentemente postal, a ECT permanece como empresa pública constituída para a prestação dos serviços públicos, e, portanto, faz jus à imunidade tributária.
93. No caso que analisou a imunidade recíproca da INFRAERO, no ARE nº 983.083 AgR/RJ³⁸, o STF reconheceu que a imunidade recíproca alcança igualmente as sociedades de economia mista prestadoras de serviço público essencial que exercem suas atividades sem caráter concorrencial.

32 STF. RE nº 741.938 AgR/MG. Relator ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 05/08/2014, DJe 09/10/2014.

33 STF. RE nº 598.912/MG-AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 21/3/2013.

34 STF. RE nº 482.814 AgR/SC, Relator Ricardo Lewandoski, Segunda Turma, DJe de 14/12/2011.

35 STF. ACO nº 790 AgR/SC. Relatora ministra Rosa Weber, Primeira Turma, j. 15/03/2016, DJe 18/04/2016.

36 STF. ACO nº 765. Relator ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 13/05/2009, DJe 04/09/2009.

37 STF. ACO nº 789. Relator ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 01/09/2010, DJe 15/10/2010.

38 STF.. ARE nº 983.083 AgR/RJ, relator ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 30/06/2017, DJe 14/08/2017

94. No caso das empresas de saneamento básico operadas por sociedades de economia mista, na ACO nº 2.149 AgR/DF³⁹, julgada em 29 de setembro de 2017, o Supremo manteve o entendimento de que a imunidade tributária recíproca se aplica também às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. A decisão destacou que, para melhor proteger o interesse público e os serviços prestados para seu atendimento, a imunidade é especialmente relevante quando os serviços têm um caráter essencial e exclusivo.
95. Mais recentemente, no julgamento do ARE nº 1.468.879 AgR⁴⁰, a 1ª Turma, em 18 de março de 2024, reafirmou a imunidade tributária recíproca em favor da Casa da Moeda do Brasil, concluindo que, como empresa estatal que exerce serviço público obrigatório e exclusivo próprio da entidade política que a criou, a Casa da Moeda goza de imunidade sobre impostos que incidem sobre patrimônio, renda e serviços, conforme o artigo 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal, reforçando a ideia de que entidades que desempenham serviços públicos essenciais e exclusivos do Estado estão isentas de tributação.
96. Diante dos julgados apresentados, pode-se concluir que a imunidade tributária recíproca tem sido objeto de extensa análise pelo Supremo Tribunal Federal, com decisões que variam conforme a natureza e as atividades das entidades envolvidas.
97. Embora não seja especificamente relacionado às entidades de saneamento (empresas ou autarquias) é relevante o RE 1.320.054/SP (j. 06/05/2021)⁴¹, que era parte a Comp. do Metrop. de SP, decidido em sede repercussão geral, que fixou a tese do Tema 1140, com seguinte redação:

Tese: As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.

39 STF. ACO nº 2.149 AgR/DF. Relator ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 29/09/2017, DJe 19/10/2017

40 STF. ARE nº 1.468.879 AgR, Relator Alexandre de Moraes, Primeira Turma, j. 18/03/2024, DJe 25/03/2024.

41 STF. RE nº 1.320.054 RG/SP, Relator Ministro Presidente Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 06/05/2021, DJe 14/05/2021

98. Desta forma, ficou assentado *erga omnes* que tanto empresas públicas quanto as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais podem se beneficiar da imunidade recíproca, a depender de circunstâncias específicas, superando de vez a literalidade do § 2º do art. 150 (que traz somente autarquias e fundações).
99. Todavia, a imunidade não se aplica quando as sociedades de economia mista participam de mercados competitivos com o objetivo de remunerar seus acionistas, evidenciando que a distribuição de lucros pode influenciar decisivamente na concessão ou não dessa proteção constitucional.
100. Foi o que restou asseverado quando do julgamento do caso da Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo, pelo STF, em 2020, ao analisar o RE n. 600.867/SP⁴², em que considerou que a imunidade tributária recíproca não se aplica às sociedades de economia mista cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores e que têm o objetivo de remunerar o capital de seus controladores ou acionistas por meio das atividades desempenhadas. Conforme consta na decisão, isso ocorre porque tais empresas estão voltadas à remuneração do capital dos acionistas, o que as diferencia da jurisprudência que permite o gozo da imunidade tributária.
101. O julgado foi objeto do Tema de Repercussão Geral nº 508, no qual se fixou a tese de que *“sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas”*.
102. Essa decisão consolidou a jurisprudência do STF, ao estabelecer um critério rigoroso para a concessão da imunidade tributária recíproca, reservando a imunidade tributária recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista que operam prioritariamente com vistas ao interesse público, sem foco na geração de lucros e remuneração de acionistas privados.

42 STF. RE nº 600.867, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 29/06/2020, DJe 30/09/2020.

b. Consolidação do tema com o RE 858.893/RN

103. Alinhado à tese do Tema nº 508, o Ministro Luiz Fux, Relator no RE nº 858.893/RN⁴³, proferiu decisão monocrática em 11 de outubro de 2023, dando provimento ao recurso da União (com fundamento no artigo 932, VIII, do CPC c/c o artigo 21, § 1º, do RISTF) estabelecendo que a imunidade tributária recíproca não se aplica a sociedades de economia mista que distribuem lucros a seus acionistas, no qual entendeu enquadrar-se a CAERN, além da distinção entre a aplicação do precedente aos casos do imposto municipal IPTU (e.g., Rcl 60.726), mas não em relação aos tributos federais (caso do RE nº 858.893/RN).. Contudo, em sede de agravo regimental interposto pela CAERN, interposto após improvimento de embargos, a Primeira Turma desproveu o recurso extraordinário da União, mantendo a imunidade da CAERN, conforme se comenta em sequência.
104. No caso em questão, a União recorreu contra decisão que havia concedido imunidade tributária à Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte (CAERN), sociedade de economia mista. O ponto central do debate é a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a uma entidade que, embora preste serviço público essencial de água e esgoto, também remunerava seus acionistas, ainda que em quantidade ínfima.
105. Na ocasião, de acordo com o ministro, o objetivo primordial de tais sociedades não deve ser a remuneração do capital dos acionistas, mas sim a prestação do serviço público essencial. Portanto, a imunidade é inaplicável quando a estrutura societária e a finalidade econômica da entidade indicam uma atuação voltada para o lucro.
106. Inicialmente, cumpre rememorar as razões de decidir expressas no já citado ACO nº 789/PI⁴⁴, em que o STF, ao debater sobre distinção das atividades exercidas pela ECT que teriam nítida natureza econômica, para fins de cobrança de IPVA, asseverou que *“embora parte de suas atividades corresponda efetivamente a um serviço público, existe uma outra parte, bastante considerável, que visa apenas o lucro, como se empresa privada fosse”*. Dessa forma, a conclusão

43 STF. RE nº 858.893/RN, Relator Ministro Luiz Fux, Decisão Monocrática, j. 11/10/2023, DJe 13/10/2023.

44 STF. ACO nº 789. Relator ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 01/09/2010, DJe 15/10/2010.

ponderada pelo então Ministro Cezar Peluso, foi de que *“é preciso distinguir a questão do IPVA, diante do fato de que se trata de empresa estatal pertencente à União, que está, no caso, como a União, prestando um serviço público e, onde, evidentemente, não se pode estabelecer a priori, nem empiricamente, nenhuma distinção sobre a propriedade dos bens, porque, se todos os bens forem subtraídos da empresa, ela, evidentemente, já não poderá desempenhar, pelo menos a contento, a prestação de serviço público que lhe é cometida”*.

107. Além disso, é importante mencionar os precedentes estabelecidos pelo STF no julgamento do Agravo Regimental no AI nº 673.463/SP⁴⁵ e no Agravo Regimental no RE nº 760.876/SE⁴⁶, nos quais ficou determinado que a imunidade tributária não está relacionada à natureza das receitas da entidade, mas sim às finalidades para as quais essas receitas serão utilizadas. Portanto, as entidades são imunes se as receitas estiverem direcionadas para o cumprimento das finalidades que constituem seu objeto.
108. Retornando ao caso da CAERN (RE 858.893/RN), em sede de recurso de Agravo Regimental contra a decisão monocrática, a Primeira Turma resolveu por dar provimento ao pleito da Companhia nos termos do voto do Ministro Flávio Dino, o qual, a partir das conclusões já expressas na ADPF nº 556/RN⁴⁷, reafirmou que a Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte – CAERN enquanto sociedade de economia mista, presta serviço público em regime não concorrencial e sem intuito primário de lucro estando ao abrigo da imunidade tributária recíproca.⁴⁸
109. Na referida ADPF restou estabelecido que o quadro acionário da CAERN tem predominância pública, com quase 95% das ações de titularidade do Governo do Rio Grande do Norte, além de que, a manifestação apresentada pelo Advogado-Geral da União considerou que a *“CAERN e sociedade de economia mista que presta serviço público em caráter de exclusividade*

45 STF. AR no AI nº 673.463/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 24.09.2013, DJe 05.11.2013.

46 STF. AR no AI nº 760.876/SE, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.09.2013, DJe 05.11.2013.

47 STF. ADPF 556, Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 14/02/2020, DJe 06/03/2020.

48 A decisão foi a seguinte: *“A Turma, por maioria, deu provimento ao agravo regimental interposto pela CAERN para negar provimento ao recurso extraordinário interposto pela União e manter o acórdão do TRF da 5ª Região, nos termos do voto do Ministro Flávio Dino, Redator para o acórdão, vencido o Ministro Luiz Fux, Relator. Primeira Turma, Sessão Virtual de 12.4.2024 a 19.4.2024.”* Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4688739>

e sem intuito primário de lucro". Ademais, o Procurador-Geral da República destacou que a Companhia é uma sociedade de economia mista cujo propósito é fornecer serviços públicos de água e saneamento em todo o território do estado, conforme estabelecido pela Lei potiguar 3.742/1969. Ainda, concluiu o PGR que, como uma entidade da administração indireta estadual, a CAERN presta serviços públicos essenciais, como abastecimento de água e saneamento básico, de forma exclusiva, sem fins lucrativos e com o auxílio de subsídios governamentais. Os recursos financeiros destinados à CAERN são direcionados para a execução de atividades de natureza eminentemente pública, devendo seguir os princípios constitucionais de organização orçamentária das finanças públicas.

110. Consta dos autos que o quadro acionário da empresa tem predominância pública: 94,47% de ações de titularidade do Governo do Rio Grande do Norte; 5,34% de ações do Banco do Rio Grande do Norte; 0,12% de ações pertencentes à União; e 0,07% de outros acionistas públicos e particulares (fl. 29, e-doc. 1). Ou seja, ainda que minimamente, há acionistas privados, mas isso não impediu que fosse reconhecida a imunidade. A razão é que o percentual mínimo não afeta a função da empresa, preponderando o interesse público e não a formação de lucros.
111. A partir dessas razões, em consequência, ao caso da CAERN (RE 858.893/RN) foi aplicado o entendimento consagrado na tese de repercussão geral fixada no RE nº 1.320.054/SP (Tema 1140)⁴⁹, já comentado, o qual concluiu que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, como caso da CAERN, desde que não distribuam lucros a acionistas privados e não representem ameaça ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca, ainda que haja de cobrança de tarifa como contraprestação pelo serviço.
112. Diante do exposto, é possível inferir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se consolidado no sentido de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, como é o caso da Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte (CAERN) estão sujeitas à imunidade tributária recíproca.

49 STF. RE nº 1.320.054 RG/SP, Relator Ministro Presidente Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. 06/05/2021, DJe 14/05/2021.

113. A decisão proferida no RE nº 858.893/RN reflete essa interpretação, reforçando a importância de considerar a finalidade essencial do serviço público prestado, em detrimento do lucro, para a aplicação dessa garantia constitucional.

V. ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES DECORRENTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023 NA IMUNIDADE RECÍPROCA

114. No item II.f acima foram introduzidas as alterações decorrentes da EC 132/2023 que impactam a imunidade recíproca. Cabe agora comentar os efeitos dessas alterações. Embora os artigos a serem verificados sejam sequenciais (149-B-C-150), cumpre primeiro analisar a alteração introduzido no § 2º do art. 150 porque a condição da imunidade é o ponto de partida interpretativo nos casos concretos para efeito de verificação dos efeitos dos novos artigos 149-B e 149-C.

a. A nova redação do § 2º do art. 150

115. O § 2º do art. 150 teve sua redação alterada pela EC 132/2023, com a inserção de uma menção à “*empresa pública prestadora de serviço postal*” (atualmente a ECT) como também beneficiária da imunidade recíproca, além das autarquias e fundações mantidas pelo poder público, constantes expressamente da redação anterior.
116. A questão que surge é se a referida inserção teria o condão de alterar interpretação do dispositivo. Entende-se que não se pode extrair nenhuma alteração de forma a modificar a interpretação anterior relativamente às outras empresas que prestam serviço público nas condições previstas pela jurisprudência do STF (com repercussão geral) de forma a garantir o enquadramento no dispositivo, situação das empresas de saneamento público que não tem sócios privados participando da distribuição de lucro, ou que os tenham em ínfima quantidade.⁵⁰

⁵⁰ Embora não se tenha ainda a formação de opinião doutrinária mais abrangente, confira-se neste sentido, e.g, SILVA JÚNIOR, Antônio Maurício. A imunidade recíproca das empresas estatais: a saga continua. Conjur, 08/02/2024. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2024-fev-08/a-imunidade-reciproca-das-estatais-a-saga-continua/>

117. Entende-se tratar meramente de um aditivo à guisa de esclarecimento, uma interpretação autêntica, a partir da qual não se pode tirar nenhuma ilação, especialmente a afetar a jurisprudência firmada e mantida há cerca de vinte anos pelo STF. A única coisa que se pode fazer é se extrair a constatação de que a ECT está coberta pela imunidade recíproca, agora por via de previsão constitucional expressa. Não se aplica ao caso o brocardo hermenêutico *inclusio unius, exclusio alterius*, justamente por conta da particularidade do serviço postal, que é previsto no trecho constitucional como monopólio constitucional (art. 21, inciso X da Constituição), não tendo o serviço público prestado, portanto a mesma natureza do serviço prestado pelas empresas de saneamento.
118. Ao contrário, incide no caso o princípio *positio unius non est exclusio alterius*, compatível com a interpretação constitucional que deve ser também teleológica e sistemática.⁵¹ Assim, a citação de uma entidade descentralizada estatal específica, não afasta a aplicação do dispositivo às demais, justamente no sentido da interpretação que o STF deu ao § 2º do art. 150, no qual constava ao abrigo da imunidade recíproca de forma literal e expressa somente autarquias e fundações públicas, mas que a Corte Máxima estendeu às empresas estatais que prestam serviços públicos monopolísticos, como é o caso das empresas de saneamento.
119. À guisa de especulação pode se questionar se a intenção do constituinte derivado teria sido a manutenção da imunidade da ECT ainda que seja privatizada, pois agora há uma menção expressa à ECT que atua em serviços que tem o monopólio da União, mas essa seria outra discussão. Ademais, essa alteração não constava das PECs 45 e 110 de 2019, e da Emenda Aglutinativa 45-A, de 2019, aprovada na Câmara dos Deputados, tendo sido resultado de uma alteração em sua tramitação.
120. Neste sentido, a justificação da emenda à PEC 45/2019 proposta pelo Senador Efraim de Moraes, para inserir a menção à empresa pública prestadora de serviço postal no §2º do art. 150, após justificar que embora a ECT estivesse ao abrigo da imunidade recíproca, conforme jurisprudência do STF, continuava a ter que lidar com questionamentos sobre o tema,

51 Cf. COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**; Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo; Saraiva, 2006, p. 115.

acrescenta:

Entretanto, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos continua enfrentando desafios no que diz respeito ao reconhecimento de sua imunidade tributária por parte das autoridades tributárias. A título de ilustração, com relação ao ICMS, há 24 estados que insistem em realizar cobrança desse imposto à revelia da jurisprudência do STF. Diante dessa realidade, vislumbra-se a pertinência de apresentar uma proposição ao texto constitucional com o objetivo de mitigar litígios e interpretações equivocadas por parte das administrações tributárias. **Assim, a proposição ao art. 150, VI, § 2º da Constituição da República de 1988 almeja explicitar de maneira clara a imunidade tributária das empresas públicas prestadoras de serviço público, conforme jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (STF).**⁵² (Destacou-se).

Veja-se que o racional do legislador, cuja proposta de emenda à PEC 45/2019 restou aprovada neste aspecto pelo Parecer (88) do Senado Federal⁵³, era tão somente explicitar que a ECT estava ao abrigo da imunidade, ou seja, citação de uma entidade estatal específica, não afastaria a aplicação do dispositivo às demais. É esta a intenção do legislador constitucional derivado, que como se sabe, não pode legislar no sentido de restringir o sentido do texto constitucional quando se trata de cláusula pétrea, caso da imunidade recíproca.

121. Assim, embora se entenda que a alteração do § 2º do art. 150 não deva resultar em alteração da jurisprudência do STF em relação à imunidade recíproca, no que respeita à sua extensão às empresas que prestam serviços públicos em regime de monopólio (caso das empresas de saneamento)⁵⁴, há que se ressaltar que, em tese, existe essa possibilidade, simplesmente em decorrência da alteração da literalidade do texto.

b. Os novos arts. 149-B e 149-C

122. No que se refere ao parágrafo único do art. 149-B, o dispositivo estabelece que os tributos de que trata o caput, i.e., o IBS e a CBS, observarão as imunidades do art. 150, VI, onde se inclui a imunidade recíproca (alínea “a”).

52 Emenda 784, à PEC 45/2019, Senador Efraim Filho, p 4-5. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9496146&ts=1715008341264&disposition=inline&ts=1715008341264>

53 PARECER (SF) Nº 88, DE 2023, de 07, de novembro de 2023, p. 167. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9498046&ts=1715008341461&disposition=inline&ts=1715008341461#Emenda803>

54 Neste sentido também MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada**: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023. São Paulo; Atlas, 2024, p. 38.

123. Atualmente o PIS/COFINS, que será substituído pela CBS, não está contemplado na imunidade do art. 150, VI, que só era aplicada a impostos. Doravante a CBS estará abarcada pela imunidade recíproca, desta forma trata-se de uma ampliação da imunidade recíproca, que passará a ser aplicada a pelo menos uma contribuição, a CBS.
124. A segunda observação é que os impostos sobre consumo (caso dos atuais IPI, ISS e ICMS), também ditos tributos indiretos, são cobrados normalmente dos entes imunes nas aquisições (daí o tema das aquisições governamentais, disciplinado no art. 149-C) e também nas vendas, sendo este último aspecto controverso na jurisprudência do STF, especialmente porque a imunidade recíproca se dirige a impostos sobre patrimônio, renda ou serviços⁵⁵. Obviamente, na prestação de serviços por entidade imune, o ISS fica coberto pelo manto da imunidade.
125. De observar também que o novo dispositivo, que se dirige aos novos tributos indiretos IBS e CBS, claramente afasta a incidência desses tributos sobre livros, jornais e periódicos e fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil (alíneas “d” e “f” do inciso VI do art. 150). Porém, no que se refere às pessoas das alíneas “a”, “b” e “c”, que são imunidades subjetivas, há que se verificar como se aplica aos tributos indiretos (IBS e CBS), o que é objeto de discussão histórica no âmbito do IPI e ICMS, que irá agora se reproduzir no âmbito do IBS e da CBS
126. Primeiramente esclareça-se que nas aquisições por entidades imunes que se enquadram na alínea “a”, do inciso VI do art. 150, e § 2º, da Constituição, caso das empresas de saneamento (que se ajustam à jurisprudência do STF), a tributação se dá normalmente, em conformidade com a atual jurisprudência do STF. Este tema foi objeto de acalorada disputa histórica, encabeçada por ninguém menos que Aliomar Baleeiro, seguido por nomes como Geraldo Ataliba e Regina Helena Costa, que propugnava por uma análise da repercussão econômica (por ser um tributo indireto), o que afastaria a tributação nas aquisições, mas que restou assentada pelo STF no sentido de que há incidência, por se tratar de contribuinte de

55 A jurisprudência do STF sobre o tema da incidência dos tributos indiretos nas vendas e aquisições feitas por pessoas imunes variou ao longo do tempo, exceto no caso de importações por entidades imunes, no qual é afastada a incidência do II, ICMS e do IPI desde meados da década de 1990.

fato, e não de direito, e que o tributo incidente faz parte do preço pago.⁵⁶

127. A redação do 149-B, combinada com o 149-C corrige os efeitos econômicos preconizados por Baleeiro, isto porque, doravante, embora continue a incidência (do IBS e da CBS) na aquisição de bens e serviços pelas pessoas beneficiárias da imunidade recíproca, toda arrecadação será do ente adquirente (seja município, seja estado ou a União), o que tem um efeito orçamentário neutro em termos de caixa.
128. Assim, as entidades imunes da administração indireta, ou seja, autarquias e empresas que prestam serviço de saneamento continuarão a ser tributadas nas aquisições, porém a arrecadação do IBS e CBS irá em sua inteireza para os cofres da entidade federativa controladora (estado ou município), além do que terão as alíquotas das aquisições reduzidas nos termos dos arts. 39 e 40 do PLP 68/2024.
129. É dizer, portanto, que nas aquisições realizadas por estatal beneficiária da imunidade, a arrecadação do IBS e CBS será destinada ao seu ente instituidor, nos termos do art. 149-C, vez que as empresa públicas ao abrigo da imunidade são tratadas como autarquias.
130. Porém, o mesmo não ocorre nas aquisições por importação. Nesta situação o STF tem reconhecido que não incide os impostos indiretos (II, IPI, ISS e ICMS). Retoma-se este aspecto no comentário adiante do art. 149-C.
131. No que diz respeito às receitas das entidades imunes quanto à incidência do IBS e CBS, se se seguir a jurisprudência do STF, permanecerá alguma dúvida. Cite-se por exemplo, o RE 28143/SP, que contém a seguinte ementa:

RE 28143/SP

56 Em sentido contrário, e.g., Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado. Ver, por todos, MAZZA, Willame Parente. **A Imunidade Tributária dos ICMS nas Entidades de Educação e de Assistência Social do Terceiro Setor**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2013, p. 133-193

EMENTA: ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade. - Esta Corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades. Recurso extraordinário não conhecido.⁵⁷

132. Apesar de não se tratar de imunidade recíproca, o sentido é o mesmo. Porém, em outro caso, também de entidade da alínea “c” do inciso VI do art. 150, o STF, ao decidir os embargos de divergência (dada a controvérsia da matéria), no caso do RE 186175 ED-EDv/SP, exarou o seguinte julgado, onde foi mantida a intributabilidade das vendas de entidade imune pelo ICMS:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 - EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.⁵⁸

133. Mais recentemente sobreveio um caso decidido em repercussão geral pelo STF sobre as aquisições de entidade imunes, em que a situação oposta (venda) é também mencionada. Como já dito, embora se trate de entidade imune da letra “c” do inciso VI do art. 150, tanto a letra “a” (imunidade recíproca) quanto a letra “c” estão sujeitos à limitação constitucional de tributar relativamente aos tributos sobre a patrimônio, renda e serviços. Trata-se do RE 608.782/MG⁵⁹, Tema 342 (Imunidade de ICMS sobre produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica), que traz a seguinte decisão:

EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inci-

57 STF. RE 28143/SP. Relator(a): Min. Moreira Alves. Julg. 06/11/2001. 1ª T. Pub. DJ 14-12-2001, p. 088.

58 STF. RE 186175 ED-EDv/SP - Relatora: Min. Ellen Gracie, Julg. 23/08/2006, Pleno, Pub. 17/11/2006.

59 STF. RE nº 608.872/MG, Relator: Min. Dias Toffoli, Pleno, Julg. 23.02.2017, Repercussão Geral, Mérito. DJE 219, Public. em 27.09.2017.

so VI, alínea a (SIC), CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.

1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.

2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).

3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.

5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa translação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes.

8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para decla-

rar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege.

9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese:

A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.

134. Embora longa, é didática a ementa acima transcrita, pois elucida dois pontos: há incidência dos tributos nas aquisições feitas por entidade imune; não há incidência na venda feita pelas mesmas entidades, embora o caso cuidasse tão somente da aquisição de insumos, medicamentos e serviços para consumo da instituição imune sob o abrigo da alínea “c” do inciso V do art. 150. Note-se que a figura do contribuinte de direito e do contribuinte de fato embora sejam figuras da ciência das finanças, não havendo referência a esses conceitos na legislação tributária, tais conceitos servem para balizar aplicação dos preceitos constitucionais de imunidade tributária.⁶⁰

135. Outro aspecto é que a redação do parágrafo único do art. 149-B da Constituição pode, sim, ser interpretado de forma a também afastar a incidência do IBS e da CBS nas vendas que essas entidades efetuarem, independentemente de estarem ligadas às suas atividades essenciais, pois dispõe que “tributos de que trata o **caput** [IBS e CBS] observarão as imunidades previstas no art. 150, VI”. Destaque-se que o mesmo dispositivo afasta esses tributos da aplicação da imunidade do art. 195, § 7º.

136. Porém, considerando a tendência das decisões do STF nos últimos anos no sentido pró arrecadação, .i.e., levando em conta argumentos consequencialistas de forma a preservar arrecadação tributária, cabe ao analista ser conservador neste ponto. O RE 608.782 acima citado se refere a entidade imune da alínea “c”, e o caso se referia às compras da entidade e não às

60 Cf. PATROCÍNIO, Maria das Graças. Recurso Extraordinário Nº 608.872/MG. In VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. **Direito Constitucional Tributário: Análise de casos de repercussão geral em sede tributária**. São Paulo: Almedina, 2023, p, 325.

vendas (o que correspondem a *obter dicta*, no caso). Embora a doutrina majoritariamente entenda que não deva incidir também tributos indiretos nas receitas das entidades imunes, mas como a vedação não é expressa nos termos do art. 149-B, entende-se que, apesar de sólidos argumentos em sentido contrário, paira ainda alguma incerteza de como o STF irá enfrentar o tema sob a nova redação do 149-B.

137. Um aspecto importante com relação às operações com água tratada é que atualmente a desoneração se dá em função de decisão do STF no sentido de que não há incidência do ICMS por não se caracterizar a água tratada como mercadoria, tal como foi decidido no RE nº 607.056/RJ⁶¹ com repercussão geral, Tema 326. Neste Recurso Extraordinário em que se discutiu, à luz do art. 155, II (e não do 150, VI, “a”) da Constituição, a constitucionalidade, ou não, da incidência do ICMS sobre o fornecimento de água encanada por parte das empresas concessionárias, foi exarada a seguinte ementa:

EMENTA Tributário. ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador.

1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS.
2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização.
3. **O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.**
4. Precedentes da Corte. Tema já analisado na liminar concedida na ADI nº 567, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e na ADI nº 2.224-5-DF, Relator o Ministro Néri da Silveira. (Destacou-se).
5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

138. A tese fixada foi a seguinte:

Tese: O ICMS não incide sobre o fornecimento de água tratada por concessionária de serviço público, dado que esse serviço não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.

61 STF. RE nº 607.056/RJ, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 10/06/2013, DJe 16/05/2013.

139. A questão é se esta decisão será estendida à CBS e IBS (veja-se que não se trata de imunidade, mas de “atipicidade tributária”). O teor do novel art. 149-B tende a indicar que sim, mas a certeza só virá com a implementação do sistema a partir de 2027 e as discussões que surgirão daí. Ainda que o *nomen juris* do ICMS remeta à “circulação de mercadorias”, trata-se de imposto que incide sobre fato econômico de venda de mercadorias, assim como o são IBS e CBS, embora com incidência estendida a outros diversos tipos de operações. Nesse sentido no que diz respeito à água tratada encanada, a razão de decidir do STF sobre o tema 326 subsiste sobre o IBS e a CBS, permanecendo a sua intributabilidade.
140. Neste ponto cabe ressaltar um aspecto de alta relevância para o setor de saneamento. É que, neste caso, a água não deve ser tributada pelo IBS e CBS independentemente de a empresa fornecedora da água tratada ser considerada ou não ao abrigo da imunidade recíproca.
141. Porém, tudo indica que a União (CBS), Estados e Município (IBS) tentarão tributar a água tratada e o serviço de esgoto (saneamento), a teor do que dispõe o PLP 68/2024 em seu art. 1º, conforme reproduzido abaixo:

Art. 10. Considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS no momento:

[...]

III - em que se torna devido o pagamento, nas operações:

a) **com água tratada, saneamento**, gás encanado, serviços de comunicação e energia elétrica, inclusive nas hipóteses de geração, transmissão, distribuição, comercialização e fornecimento a consumidor final; e [...] (Destacou-se).

142. No que diz respeito ao serviço de esgoto⁶², por se tratar de um serviço e considerando que a imunidade recíproca remete a patrimônio, renda e serviços “uns dos outros”, se considerado que a entidade de saneamento cumpre os requisitos da jurisprudência do STF, para usufruir a imunidade recíproca, a intributabilidade do serviço de esgoto fica, em tese, garantida. Isto porque o serviço de esgoto é finalidade essencial de uma empresa de saneamento, e em sendo ela considera imune, a incidência da imunidade na prestação deste serviço é patente, decorrendo mesmo da literalidade do texto constitucional.
143. Pode se aplicar à água tratada o mesmo entendimento, i.e., de se encontrar ao abrigo da imunidade pelo fato de que a sua disponibilização para consumo humano em domicílio, na verdade se trata de um serviço vinculado à finalidade essencial prestado por pessoa imune (empresa de saneamento). O STF ao julgar o Tema 326 (RE 607.056/RJ), expressamente declarou se trata de serviço. O STF expressou-se no sentido de que a água, por ser bem de uso comum do povo é insuscetível de comercialização *per se*, e que a atividade da empresa de saneamento⁶³ (“O tratamento químico necessário ao consumo não tem o condão de descaracterizar a água como um bem público de uso comum de todos.”, p. 8 do Acórdão) que se constitui um serviço⁶⁴, e não fornecimento de mercadoria *stricto sensu*. Desta forma, assim, como o serviço de esgoto, o fornecimento de água tratada está abrigo da imunidade recíproca por serem serviços vinculados à finalidade essencial prestado por pessoa imune.

62 Há decisões que reconhecem imunidade para o serviço de esgoto, afastando a tributação pelo ISS, de forma mais específica (e.g., ARE 905129 AgR). De observar que os itens 7.14 e 7.15 da LC 116/2003 originalmente previam a incidência do ISS sobre “7.14 - Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres. 7.15 - Tratamento e purificação de água.” foram vetados, sendo os vetos mantidos pelo CN quando da tramitação da norma – desta forma, não há previsão legal de tributação desses serviços. Das razões do veto consta “A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. [...]” Assim, a intributabilidade pelo ISS do serviço de esgoto pelas empresas imunes se mantém por esses dois fundamentos – aspecto que pode ser alterado com a introdução do IBS e da CBS.

63 Consta do voto do Relator, Min. Dias Toffoli: “O tratamento químico necessário ao consumo não tem o condão de descaracterizar a água como um bem público de uso comum de todos.”, RE 607.056/RJ, p. 4.

64 Consta do voto do Relator, Min. Dias Toffoli: “A água natural canalizada, ao contrário do que acontece com a água envasada, não é objeto de comercialização, e sim de prestação de serviço público. Inexiste, portanto, uma operação relativa à circulação de água, como se essa fosse mercadoria. Em verdade, os concessionários que detêm o direito ao uso dessas águas prestam serviços públicos essenciais de competência do Estado, mediante a captação, o tratamento e o abastecimento de água de forma adequada ao consumidor final – os quais compreendem um conjunto de serviços que visam assegurar a universalidade e a qualidade do consumo de água pela população, promovendo, desse modo, a saúde pública.” RE 607.056/RJ, p. 5.

144. No que diz respeito às compras efetuadas pelas entidades imunes do estado, o art. 149-C claramente dispõe que as compras governamentais, nomeadas como “operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas”, abrangendo compras internas e importações serão tributadas pelo IBS e pela CBS. O dispositivo é complementado pelo que consta do § 3º, que convém reproduzir para efeito de clareza. Diz o dispositivo: “Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, “a”, será implementado na forma do disposto no caput e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.
145. Assim, embora haja a possibilidade dessas aquisições serem tributadas com alíquotas reduzidas, quando das importações efetuadas diretamente pelas empresas de saneamento, essas importações são, atualmente, conforme jurisprudência do STF, consideradas imunes. Assim, há que se compatibilizar o dispositivo do art. 149-C. Embora o PLP 68/2024 permita uma interpretação de que as importações possam ser tributadas, não nos parece ser a melhor opção hermenêutica, pois trata-se de uma interpretação inconstitucional a teor da jurisprudência do STF.
146. Conforme a jurisprudência do STF as importações efetuadas pelas entidades imunes e, portanto, pelas empresas de saneamento que se enquadrem na imunidade recíproca, são atualmente imunes ao II, IPI, ICMS e ISS.⁶⁵
147. Destaca-se o RE 630.790 / SP⁶⁶, decidido em repercussão geral (Tema 336), que embora

65 Cita-se, a título de exemplo, diversos julgados do STF neste sentido: AI 518405 AgR – 2ª T. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julg. 06/04/2010; AI 518325 AgR 2ª T. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julg. 06/04/2010 (*obiter dicta*); RE 600480 AgR 1ª T. Relator: Min. Marco Aurélio Julg. 25/06/2013 (*obiter dicta*), e ainda (alínea “c”): RE 243807 / SP – 1ª T., Rel. Min. Ilmar Galvão, Julg. 15/02/2000, AI-AgR 378454 / SP; AG.REG.no AI. 2ª T., Re. Min. Maurício Corrêa, Julg. 15/10/2002.

66 STF. RE 630790 / SP, Pleno. Relator: Min. Roberto Barroso, julg. 21/03/2022. Tese fixada (Tema 336): “As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da **imunidade** tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a **importação** de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários.”

se refira à entidades da alínea “c” (no caso, entidades assistenciais sem fins lucrativos), se aplica também (conforme julgados já mencionados) às entidades da alínea “a” – imunidade recíproca dos entes públicos. Diz a ementa, em trecho de interesse:

EMENTA:

...

4. O alcance da imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A imunidade das entidades listadas no art. 150, VI, c, da CF/1988, abrange não só os impostos diretamente incidentes sobre patrimônio, renda e serviços, mas também aqueles incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados para a consecução dos seus objetivos estatutários. Além disso, protege a renda e o patrimônio não necessariamente afetos às ações assistenciais, desde que os valores oriundos da sua exploração sejam revertidos para as suas atividades essenciais. Precedentes desta Corte.

148. Cumpre observar que a própria RFB que jurisdiciona as operações de importação e exportação, em face das reiteradas decisões do STF emitiu o ato interpretativo explicitando a incidência da imunidade recíproca na importação, conforme abaixo.

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 20, de 05/11/2002

Artigo único. A vedação de instituir impostos de que trata a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF) aplica-se às importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não sendo exigível o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados nessas operações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo estende-se às importações realizadas por autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, desde que os bens importados estejam vinculados a suas finalidades essenciais ou sejam delas decorrentes, nos termos do § 2º do art. 150 da CF.

149. Neste sentido, doravante, após a implementação da Reforma Tributária, no que diz respeito ao IBS e CBS devem continuar sob o abrigo da imunidade recíproca nesta situação, sendo intributáveis pelo IBS e pela CBS (esta por força do art. 149-B, inciso II e parágrafo único) na importação por entidades ao abrigo da imunidade recíproca.⁶⁷

⁶⁷ Trata-se de cláusula pétrea, devendo a imunidade recíproca na importação abarcar o IBS e a CBS. Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária Comentada e Comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de**

c. O reequilíbrio financeiro dos contratos em face da Reforma Tributária

150. O art. 21 da EC 132/2023, traz dispositivo que não se refere diretamente à alteração constitucional, mas a norma de transição decorrente da alteração do sistema tributário, especificamente a introdução do IBS e CBS em substituição ao PIS/COFINS, IPI, ICMS e ISS, no que refere ao seu impacto nos contratos públicos. Diz o dispositivo da EC 132/2023:

Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas.

151. Neste sentido o PLP 68/2024 traz em seus arts. 362 a 366 (Do Reequilíbrio de Contratos de Longo Prazo - Capítulo IV do Título VII do Livro I), uma proposta regulatória que contempla a solução para a instabilidade contratual decorrente das alterações tributárias, que irão impactar o equilíbrio financeiro dos contratos de longo prazo. Observe-se que a EC 132/2023 não traz a expressão “longo prazo”, que consta do PLP.

152. O art. 362 diz expressamente que se aplica aos contratos anteriores à Lei, mas também aos posteriores, desde que sua proposta tenha sido apresentada antes de sua entrada em vigor, não aplicando, porém, aos contratos privados, os quais permanecem sujeitos às disposições da legislação específica.

153. A disciplina do Capítulo IV remete ao desequilíbrio financeiro do contrato decorrente da “alteração da carga tributária efetiva suportada pela contratada em decorrência do impacto da instituição do IBS e da CBS, nos casos em que o desequilíbrio for comprovado.” (art. 363).

154. Assim, trata-se de assunto alheio ao tema da imunidade, objeto deste artigo. A análise

dezembro de 2023. São Paulo; Atlas, 2024, p. 33.

dos efeitos estruturais na metodologia de débito e crédito, decorrente da implementação do novo sistema, indicará como será quantificado seus efeitos, gerando a reestruturação dos contratos existentes de forma a manter seu equilíbrio financeiro, deverá ser objeto de estudo específico.

155. De toda sorte, entende-se que se em virtude de possíveis interpretações da imunidade recíproca a partir das alterações e inovações decorrentes da EC 132/2023 poderá ocorrer aumento da carga tributária para o setor. Esta decorrência deve ser computada também para efeito dos ajustes para manter o equilíbrio financeiro dos contratos existentes ou firmados posteriormente, desde que sua proposta tenha sido apresentada antes de sua entrada em vigor da lei complementar em discussão.

VI. CONSIDERAÇÕES FINAIS

156. No bojo da Reforma tributária em curso, decorrente da promulgação da EC 132/2023, considera-se que as alterações impostas pela referida Emenda podem impactar de forma significativa como as operações das empresas de saneamento são atualmente tributadas, especialmente para aquelas que têm reconhecido o mesmo tratamento conferido às de autarquias públicas, i.e., como sendo beneficiadas pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal.
157. Embora se entenda que não haja espaço hermenêutico para que o STF reveja a sua jurisprudência relativa à imunidade recíproca aplicável às empresas públicas de saneamento, há que se considerar os efeitos hipotéticos desta ocorrência.
158. O desenquadramento da imunidade recíproca teria diversos efeitos negativos para as finanças dessas empresas, o que implicaria também diretamente no custo dos serviços de fornecimento de água tratada e de serviço de esgoto sanitário para a população.
159. O primeiro efeito tributário negativo direto é tributação dos lucros da empresa de

saneamento pelo IRPJ, diminuindo sensivelmente sua capacidade de investimento.

160. O segundo efeito seria perda da vantagem argumentativa para manter a intributabilidade da água, a teor do novo art. 149-B, bem como a manutenção da imunidade nas importações (o que pode resultar em equiparação com as aquisições internas, a teor do § 3º do art. 149-C). Adicionalmente, poderia resultar em tributação pela IBS e pela CBS do serviço de esgoto, para as entidades que não tiverem a imunidade tributária recíproca reconhecida.

Segue adiante um quadro-resumo dos efeitos da alteração do § 2º do art. 150 da Constituição Federal e dos novos do art. 150, do art. 149-B e 149-C.

- O enquadramento da imunidade das empresas de saneamento deve se manter apesar da inserção expressa da ECT no § 2º do art. 150. As variações da jurisprudência do STF devem ser observadas no que respeita aos casos em que há sócios minoritários privados da empresa de saneamento, o que não impede necessariamente sua manutenção, quando em volume insignificante. Assim, os impostos diretos (IR, IPTU, IPVA, ITBI) e o ISS (patrimônio, renda e serviços uns dos outros) não devem ser cobrados das empresas consideradas imunes.
- No que diz respeito aos outros impostos indiretos relativamente às operações das empresas imunes, assim como não incide II, IPI, IOF, ICMS e ISS, não deverá incidir também o IBS e a CBS, tanto no fornecimento de água tratada quanto no serviço de esgoto.
- A não tributação da água tratada neste caso tem duplo fundamento: **a)** a imunidade recíproca em si (art. 150, VI, “a” e § 2º), com reforço dado pelo parágrafo único do art. 149-B; e **b)** a desconsideração da água tratada encanada como sendo mercadoria não sujeita à tributação pelo ICMS (Tema 326 da repercussão geral), o que também se aplica também ao IBS e à CBS. Destaque-se que pelo fundamento “b)” mesmo as empresas não enquadradas como imunes não estarão sujeitas à tributação do fornecimento de água pelo IBS e CBS.
- A não tributação do serviço de esgoto das empresas imunes decorre diretamente da imunidade recíproca, que remete expressamente à “patrimônio, renda e serviços”.
- As aquisições internas das empresas de saneamento consideradas imunes continuarão tributadas, sendo as alíquotas reduzidas conforme aplicáveis às compras governamentais a teor do § 1º art. 149-C, e dos arts. 39 a 40 do PLP 68/2024.

- As importações efetuadas pelas empresas de saneamento consideradas imunes não deverão ser tributadas pelo II, IBS e CBS, incidindo a imunidade recíproca, consoante a jurisprudência do STF.
- As diferenças de tributação nas aquisições internas e por importação deverão ser consideradas para efeito de aplicação do § 3º do art. 149-C da Constituição, e conforme disciplinado e § 3º do art. 40 do PLP 68/2024 – devendo prevalecer a menor tributação incidente na operação. Assim, por exemplo, em uma licitação onde houver participação de importados, os produtos similares nas aquisições internas devem ser também desonerados, de forma que seja “assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas” – disposição literal do §3º do art. 149-C.
- Na ocorrência de aumento de carga tributária decorrente de interpretação da imunidade tributária recíproca de forma mais restritiva em relação à empresas de saneamento em virtude das alterações introduzidas pela EC 132/2023, este aumento de carga tributária está contemplado nos termos do reequilíbrio financeiro dos contratos a teor do art. 21 da EC 132/2023 e arts. 362 a 366 do PLP 68/2024.

As empresas de saneamento que tiveram o seu enquadramento como entidades ao abrigo da imunidade recíproca não necessitam reiterar a ação judicial para manter esse *status* em função das alterações introduzidas no texto constitucional pela EC 132/2023. Contudo a evolução dos projetos de lei que regulamentam a EC 132/2023 (leis complementares e leis ordinárias), pode resultar em diferente perspectiva, especialmente sob o aspecto preventivo.

Brasília-DF, 19 de junho de 2024.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Advogado. Pós-doutor em Direito pela Universidade de Brasília.

Pós-doutor em Direito pela UnB, Doutor em Direito e Mestre em Direito Internacional e Comparado pela Southern SMU, EUA, Mestre em Direito Público pela UnB. Foi conselheiro Presidente da 1a Seção e da 2a Câmara da 3a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF.) Ex- Coordenador de Tributos sobre a Produção e Comércio Exterior da RFB. Integra a Comissão de Assuntos Tributários e a Comissão Especial da Reforma Tributária da OAB-DF. Professor da FGV, EPPG, Brasília-DF.

Sthefani Lara dos Reis Rocha

Advogada. Mestre em Direito pela Universidade de Brasília.

Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB); Especialista em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub). Graduada em Gestão de Políticas Públicas pela Universidade de Brasília (UnB). Vice-Presidente da Comissão de Direito Empresarial da OAB-DF. Professora de Direito Industrial na Universidade de Brasília (UnB).

Phillip Handow Krauspenhar

Advogado. Pós-Graduado em Direitos dos Contratos

Aluno especial do mestrado em Direito Tributário pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Direito Tributário. Pós-graduado em Contratos Empresariais pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub). Graduado em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub). Integra a Comissão de Assuntos Tributários da OAB-DF.



Associação Brasileira das Empresas
Estaduais de Saneamento

Universalizar é Nossa Missão.