

PARECER

Sumário:

I. Da Consulta. II. Considerações jurídicas sobre o tema. 1. A integridade lógico-semântica do direito posto. 2. Os "princípios jurídicos" e a compreensão do Direito. 2.1. Os princípios da Federação e da República. 2.2. Princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno. 3. O sistema constitucional brasileiro e a rígida discriminação das competências tributárias. 4. Noção de imunidade tributária. 5. Imunidade tributária recíproca. 5.1. Caráter incondicionado da imunidade recíproca. 5.2. O alcance da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição da República. 6. Imunidade tributária da renda, patrimônio e serviços da Consulente. 7. Alguns comentários sobre a evolução legislativa da contribuição ao PIS e da COFINS. 7.1. A aplicação da regra de cumulatividade à Consulente. 8. A regra-matriz de incidência da CSLL. 8.1. Distinção entre "lucro" e "superávit": os recursos auferidos pela Consulente e a inexigibilidade da CSLL. 9. A faixa de incidência do ISSQN, segundo a previsão constitucional. III. Das Conclusões.

I. DA CONSULTA

A COMPANHIA DE TRANSPORTES URBANOS DA GRANDE VITÓRIA – CETURB-GV solicita meu parecer a respeito do regime jurídico tributário aplicável, especialmente em relação ao IRPJ, à CSLL, à contribuição ao PIS, à COFINS e ao ISSQN.

A Lei nº 3.693/84 institucionalizou o Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração Urbana da Grande Vitória, compreendendo as funções e atividades relacionadas com as obras, equipamentos, serviços de transportes e sistema viário de interesse comum aos municípios de Vitória, Vila Velha, Cariacica, Serra e Viana. Essa Legislação autorizou a criação da Consulente, na qualidade de empresa pública, sob a forma de sociedade anônima de capital autorizado, dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e

autonomia administrativa e financeira, sendo vinculada à então Secretaria de Estado do Interior e dos Transportes, hoje substituída pela Secretaria de Estado dos Transportes e Obras Públicas.

Diante dos caracteres institucionais e tendo em vista que seu objeto social consiste na execução das atividades do Sistema de Transporte Público de Passageiros da Região Metropolitana da Grande Vitória – STPP/GV, a Consulente indaga-me sobre a abrangência da imunidade recíproca em relação à sua renda, patrimônio e serviços, questionando, também, sobre a incidência da CSLL, do ISSQN, assim como da contribuição ao PIS e da COFINS.

Procurando solucionar essas dúvidas, desenvolverei as premissas necessárias à compreensão do assunto, para, em seguida, construir conclusões objetivas e fundamentadas, à luz do direito positivo brasileiro.

II. CONSIDERAÇÕES JURÍDICAS SOBRE O TEMA

1. A integridade lógico-semântica do direito posto

A devida compreensão do problema trazido aos meus cuidados envolve uma tomada de posição firme e decisiva perante o sistema normativo brasileiro, em termos de vê-lo como um todo, na sua inteireza lógico-semântica, fugindo, por esse modo, de construções que se mantenham atreladas à literalidade do texto, presas ao suporte físico, e que poderiam provocar reações precipitadas do nosso espírito, levando-o a gerações de sentido forjadas em descompasso com a orientação da ordem em vigor. O contacto que o intérprete trava com o plano de expressão, lembremo-nos bem

disso, é apenas o início do percurso gerativo de sentido, após o que deverá ele ingressar na dimensão dos conteúdos significativos dos enunciados, para, ulteriormente, articular significações, compondo as normas jurídicas, consideradas aqui como o mínimo formal indispensável para que a mensagem deôntica se apresente na sua integralidade significativa. Nenhum comando do direito posto, vertido sobre o campo material das condutas intersubjetivas, terá sentido completo, enquanto mensagem dirigida à regulação de comportamentos inter-humanos, sem se apresentar na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais, *modus* sintático próprio para a apresentação das normas jurídicas. E sua projeção semântica dependerá, fundamentalmente, da boa esquematização formal que a regra venha a oferecer.

Daí porque o projeto semiótico, aplicado à linguagem normativa, tem adquirido tanta difusão e tão ampla aceitabilidade como poderoso instrumento de interpretação do direito.

Convém esclarecer que a doutrina tem aconselhado vários métodos de interpretação, quais sejam: literal ou gramatical, histórico ou histórico-evolutivo, lógico, teleológico e sistemático. Contudo, tomado o direito positivo como camada lingüística vazada em termos prescritivos, com vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, este deve ser interpretado com base nos métodos empregados em sistemas de linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Só assim reuniremos condições de analisar o conjunto de símbolos gráficos e auditivos que o ser humano emprega para transmitir conhecimentos, emoções, formular perguntas ou, como é o caso do direito

positivo, transmitir ordens, substanciadas em direitos e deveres garantidos por sanções.

O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos lingüísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com seus significados, as quais, tratando-se da linguagem jurídica, são os modos de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.

Pertencem ao plano sintático todos os critérios que se detêm no arranjo dos signos jurídicos. A boa disposição das palavras, na frase normativa, é condição para o sentido da mensagem. A chamada interpretação literal é um passo nesse longo caminho e o método lógico de interpretação também opera no nível da sintaxe. Aliás, a Lógica Jurídica ou Lógica Deontico-jurídica desenvolve-se a partir das estruturas sintáticas. E não é só isso. Aquele trabalho prévio a que Carlos Maximiliano chama de *crítica* é igualmente atividade no campo da sintaxe, consistente na verificação da constitucionalidade da regra, da autenticidade do preceito, em função do procedimento legislativo que o teve como resultado ou da competência do juiz que proferiu a sentença. São todos exercícios que o exegeta faz sob o ângulo sintático.

Não há qualquer exagero em afirmar que os problemas relativos à validade das normas jurídicas, à constitucionalidade de regras do sistema, são questões que têm um lado sintático e, em parte, podem ser

estudadas no plano da gramática jurídica. Dizem respeito à correta posição que as unidades normativas devem manter no arcabouço do direito. Por sua vez, situam-se no prisma semântico os importantes estudos das denotações e conotações dos termos jurídicos. E implementa-se a investigação da linguagem pela verificação do plano pragmático, em que radicam muitos dos problemas atinentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas, incluindo-se o próprio fato da interpretação, com seu forte ângulo pragmático. A aplicação do direito é promovida por alguém que pertence ao contexto social por ele regulado e emprega os signos jurídicos em conformidade com pautas axiológicas comuns à sociedade.

Atingindo esse ponto, não é difícil distribuir os citados *métodos de interpretação* pelas três plataformas da investigação lingüística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático de interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque pressupõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual.

O estudo do caso concreto que estrutura a presente Consulta não deve receber tratamento diferente. Nenhum dos níveis de linguagem pode deixar de ser examinado. Por isso, empreenderei o exame

sistemático das normas jurídicas que disciplinam a criação e as atividades da Consulente, considerando sua finalidade e a repartição constitucional das competências tributárias, bem como os princípios que orientam a atividade interpretativa e o teor das imunidades tributárias. Não se pode, jamais, desprezar o fato de que tais prescrições estão imersas no sistema jurídico brasileiro, exigindo, sua interpretação, o exame do ordenamento como um todo, único e uno.

2. Os "princípios jurídicos" e a compreensão do Direito

O direito apresenta-se como um plexo de estruturas normativas existentes aqui e agora, projetando-se sobre a realidade social para ordená-la no que tange às relações interpessoais ali estabelecidas, canalizando o fluxo das condutas em direção a certos valores que a sociedade anela e quer implantados. Reconhecemos no fenômeno jurídico algo extremamente complexo, no qual interferem fatores de naturezas distintas, num intenso processo de miscigenação. A tipificação dos fatos que ingressam pela porta aberta das hipóteses normativas dá-se mediante conceitos que o legislador formula: conceitos sobre os acontecimentos do mundo e conceitos sobre as condutas inter-humanas. Conceituar importa selecionar caracteres, escolher traços, separar aspectos, desprezando os demais. As singularidades irrelevantes, o legislador as deixa de lado, mesmo porque são em tal quantidade que o trabalho ganharia proporções infinitas. E surge o conceito, após a aplicação do critério seletivo que o legislador adotou, critério este que nada mais é que um juízo de valor expedido em consonância com sua ideologia, tomada a palavra, neste ensejo, como pauta de valores, tábua de referências axiológicas.

Muito bem. Toda vez que houver acordo, ou que número expressivo de pessoas reconhecer que a norma "N" conduz a um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um "princípio". Princípio é norma portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Por essa razão, decidindo o legislador ordinário disciplinar condutas intersubjetivas, ou vendo-se o intérprete na contingência de aplicar normas jurídicas ao caso concreto, devem eles agir em perfeita consonância com os princípios constitucionais.

2.1. Os princípios da Federação e da República

O princípio federativo, inscrito no art. 1º da Constituição, está endereçado, inequivocamente, aos legisladores da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal. Contudo, não há negar que enquanto expresse a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental, representará fonte inesgotável de direitos e garantias individuais. A experiência brasileira nesse sentido, aliás, é bem sugestiva. Sabe-se, por exemplo, que de vezes a União tem invadido as províncias da competência estadual, a pretexto de legislar sobre seus impostos privativos, ou tirando proveito da atribuição que os arts. 147 e 154 do Texto Maior lhe adjudicam, em claro detrimento dos outros entes federativos e, em muitas oportunidades, arranhando o patrimônio jurídico dos próprios contribuintes. Cabe ao sujeito passivo, em ocasiões como essa, insurgir-se contra a

exigência federal, sobre o fundamento de que não fora respeitada a autonomia das unidades federadas, consagradas no art. 1º da Constituição.

Importa firmar, por enquanto, a infringência de direitos e garantias individuais do contribuinte ou de terceiros, ligados à relação jurídico-tributária, sempre que desrespeitado for o princípio da Federação, salvaguarda intangível da autonomia dos Estados.

O ser “República” Federativa é pretender uma forma de governo na qual o povo, soberano, investe seus representantes em funções de poderes diferentes. No modelo atual, são eles tripartidos em legislativo, executivo e judiciário. Do ponto de vista da cidadania, define-se como a forma de estado que atribui condição especial ao povo na formação do regimento constitucional interno. Em seu aspecto estrutural, apresenta-se como conjunto de instituições ordenadas para o fim de preservar os direitos individuais e coletivos bem como a representação legítima de seus administrados. Nesse ponto, Geraldo Ataliba asseverou com sutileza de análise, em seu “República e Constituição”¹, que *“a República, tal como plasmada pelos sucessivos constituintes brasileiros, traduz-se num conjunto de instituições cujo funcionamento harmônico visa a assegurar, da melhor maneira possível, a eficácia de seu princípio básico, consistente na soberania popular”*.

Nesse tópico, é preciso dizer, enfaticamente, que princípio nenhum se encontra isolado no sistema. Consequência inevitável da aplicação desse postulado é a confluência dos preceitos republicano e federativo no Estado brasileiro. Ambos são atributos indissociáveis, fundamento da forma

¹ Geraldo Ataliba. *República e Constituição*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 89.

atual da Nação, e, juntos, determinam como os outros princípios devem ser interpretados. Nenhuma lei pode ser interpretada sem que se conforme à exegese desses dois princípios. Nesses termos, podemos apresentar afirmativa peremptória de que um não é o outro, mas um está pelo outro. Tanto o princípio republicano quanto o princípio federativo são os alicerces necessários da presente formação do Estado brasileiro.

Demoremo-nos, porém, num ponto: a despeito de apresentarem-se no mesmo Diploma e, portanto, serem normas de sobrenível, os princípios adquirem diferentes relevâncias na formulação do sentido completo normativo. E os postulados da Federação e da República exercem no direito positivo brasileiro função determinante. Tal conclusão se depura de vários fatores: (i) na atual Constituição, esses princípios se manifestam expressamente no art. 1º, marca do início do ordenamento jurídico vigente; (ii) além disso, por diversas vezes, repete-se o preceito em outras formulações normativas, explícita ou implicitamente; e, por fim; (iii) a forma federativa de Estado encontra-se garantida entre as cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da Carta Maior, não podendo ser, portanto, objeto de emenda constitucional.

No regime republicano, a forma federativa assegura o sistema de representação dos administrados pela Administração pública. Nele garantem-se os instrumentos que permitem a representação, bem como os meios de controle e fiscalização dos mandantes sobre seus mandatários. Nesse sentido, utiliza-se do princípio "poder contendo poder"², ou, nos termos norte-americanos, adota o regime do *check and balance*, segundo o qual, ao mesmo tempo em que o Estado lhes confere poderes, estipula uma série de

² Geraldo Ataliba, ob. cit., p. 48.

responsabilidades que lhes fazem contrapartida. Eis as condições de base em que deve enquadrar-se o regime jurídico brasileiro republicano.

2.2. Princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno

Dentre as decorrências dos princípios federativo e republicano, encontra-se o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno.

A isonomia das pessoas constitucionais — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora afluente de maneira implícita. Mas a implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios.

Federação, de acordo com o clássico ensinamento de Sampaio Dória, significa a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição. O Brasil é uma República Federativa (art. 1º da Lei Suprema), forma peculiar do Estado politicamente descentralizado. Convivem, harmonicamente, os Estados-Membros e a União, como pessoas políticas distintas e autônomas, que encontram no Diploma Básico a fonte superior de suas prerrogativas e de suas limitações. Não há superioridade entre as unidades federadas, assim como entre elas e a pessoa União. Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária, rigorosamente certificadas no Texto Constitucional, e a prova jurídica desse caráter autônomo, além das competências privativas que o constituinte lhes

outorgou, pode ser extraída de uma circunstância significativa: a intervenção federal nos Estados-Membros. Michel Temer³ vê na necessidade de previsão constitucional para que a União possa intervir nos Estados-Membros uma afirmação de igualdade: *"Fossem desiguais; existisse a subordinação dos Estados à União, não se cogitaria de autorização constitucional expressa"*.

O princípio da Federação, tipo estrutural do Estado brasileiro, há de ser sempre lembrado, seja qual for a norma jurídica invocada e interpretada. Para mais disso, existem os Municípios, detentores também de personalidade política e gozando de autonomia. Não integram a Federação brasileira, composta pelos Estados e pela União, a despeito da fórmula literal do art. 1º, *caput*, mas recebem dignidade constitucional, como está dito no art. 18:

"Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."

A despeito de sua redação imprópria, uma vez que os Municípios não compõem a Federação brasileira, esse dispositivo constitucional põe, em pé de igualdade, as entidades políticas, firmando ainda sua autonomia. É o que se depreende, também, dos arts. 29 e 30 da Carta Maior, que conferem atribuições específicas a essa pessoa política:

"Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará,

³ *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 77.

atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: (...)”

“Art. 30. Compete aos Municípios: (...)”

A menção do constituinte eleva os Municípios, parificando-os aos Estados-Membros e à União. Não são eles *entes menores* ou meras *comunas* subordinadas ao controle e à supervisão das unidades federadas ou mesmo da União. São pessoas jurídicas de direito constitucional interno, dotadas de representação política própria, e que vão haurir competências privativas na mesma fonte em que o fazem as outras, isto é, na Lei Fundamental. É em função desse argumento que se afigura desarrazoado falar-se em níveis de governo para indicarmos as três pessoas constitucionais. Juridicamente, nenhuma se sobrepõe às demais, ainda que em termos políticos ou econômicos possamos reconhecer que a União foi beneficiada com um plexo de competências maior do que o dos Estados-Membros e do que o dos Municípios.

Assim, nutrido pela conjugação do princípio federativo e do que consagra a autonomia municipal, deriva o reconhecimento da isonomia das pessoas constitucionais como corolário inevitável que se afirma com indestrutível certeza no contexto jurídico brasileiro.

Não poderíamos deixar sem referência explícita a circunstância de que o Distrito Federal, agora dotado de representação própria, tanto na Câmara como no Senado da República, adquiriu foros de autonomia política, ingressando no patamar de isonomia de que desfrutam a União, os Estados e os Municípios.

A premissa autoriza dizermos que esse princípio funciona como fator de paridade entre as entidades políticas de direito interno, reafirmando os princípios da Federação e da autonomia dos Municípios, sem os quais não se alcança a isonomia das pessoas políticas de direito interno, assim como o inverso, da mesma forma, é verdadeiro. Em outros termos, a isonomia de que desfrutam os entes políticos é uma estimativa da mais elevada relevância, pois de sua concreta efetividade dependem dois sobrevalores, quais sejam, o da Federação e o da autonomia dos Municípios. Percebe-se, claramente, que sem isonomia entre as pessoas políticas não atingiremos os níveis adequados do federalismo, impedindo também a realização suprema da autonomia dos Municípios.

Por esse modo, é forçosa a ilação de que os princípios formadores do Estado brasileiro são um emaranhado de normas que só adquirem significação completa quando colocadas em combinatória. Isonomia, Federação e autonomia dos Municípios são o reflexo de uma só idéia: o Estado brasileiro.

3. O sistema constitucional brasileiro e a rígida discriminação das competências tributárias

Sistema jurídico é expressão ambígua que, em alguns contextos, pode provocar a falácia do equívoco. Com esse nome encontramos designados tanto o sistema da Ciência do Direito quanto o do direito positivo (ordenamento), instaurando-se certa instabilidade semântica que prejudica a fluência do discurso, de tal modo que, mesmo nas circunstâncias de inocorrência de erro lógico, a compreensão do texto ficará comprometida, perdendo o melhor teor de sua consistência. Há dúvidas no que concerne à

amplitude significativa da locução, pois não faltam os que negam a possibilidade de o direito positivo apresentar-se como sistema, configurando aquele caos de sensações a ser ordenado pelas categorias do pensamento, a que aludiu Kant. A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. Enquanto conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região material das condutas interpessoais, o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema. A questão é relevante, mas, antes de tudo, importa saber o que é sistema e quais as proporções de conteúdo que devemos atribuir a esse termo.

Já recordara Alf Ross⁴ que a maior parte das palavras são ambíguas e que todas as palavras são vagas, tendo seu campo de referência indefinido, pois composto por um núcleo ou zona central de determinação e por um nebuloso círculo exterior de incerteza. Dentro dessa plurivocidade haverá sempre uma acepção de base e outra (ou outras) que podemos chamar de contextual (ou contextuais). Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

Atendo-nos à mencionada significação de base, é possível ver a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. As normas

⁴ *Sobre el derecho y la justicia*, Eudeba, 1963, p. 130.

jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Esse sistema apresenta-se composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição. E esta, por sua vez, constitui também um subsistema, o mais importante, que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedando as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional.

Cabe registrar que o texto da Constituição é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado. A ordem jurídica apresenta normas dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa encontra-se fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.

Entre os assuntos tratados pelo Texto Maior está o da competência legislativa tributária. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, devendo o legislador infraconstitucional regulá-la nos exatos termos constitucionalmente prescritos. Como já se manifestava

Geraldo Ataliba⁵, "o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo". Temos no Brasil, portanto, minuciosa discriminação das competências tributárias, em que é relacionado, de forma pormenorizada, o campo tributável atribuído a cada pessoa política.

4. Noção de imunidade tributária

Ao discriminar a competência das pessoas políticas de direito constitucional interno, o constituinte deixou fora do campo tributável confiado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, determinados fatos. Com isso, assevera José Souto Maior Borges⁶, limitou o âmbito de incidência da tributação, obstando, em tais hipóteses, o exercício das atividades legislativas do poder tributante.

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Trata-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras, encontrando-se no patamar hierárquico da Constituição da República, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária no direito positivo brasileiro.

⁵ Sistema constitucional tributário brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 21.

⁶ Isenções tributárias, São Paulo: Sugestões Literárias, p. 206.

Ao coordenar tais ponderações, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. É mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo. Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Do exposto, é forçoso concluir que a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, pois estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre as quais estão as imunidades tributárias. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram, e, dentre eles, os que impedem que certas situações sejam contempladas como hipótese de incidência de tributos, perfazendo proibições fortes, chamadas de imunidades tributárias.

5. Imunidade tributária recíproca

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição, é decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceber pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às

outras. Entendemos, na linha do pensamento de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello⁷ e Geraldo Ataliba⁸, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao do particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade.

Eis o motivo da disposição veiculada no art. 150, VI, *a*, do
Texto Maior:

“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;”

Essa proibição, dirigida aos legisladores das pessoas políticas, configura um limite-objetivo, moldando, diretamente, a competência tributária, e indiretamente, a autonomia das pessoas políticas,

⁷ Tributação dos bens, rendas e serviços das entidades da Federação, *Revista de Direito* nº 9, p. 124-125.

⁸ *Sistema constitucional tributário brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 54.

visto que aquela é parte do conteúdo desta. A imunidade em relação aos impostos incidentes sobre o patrimônio, as rendas e os serviços titularizados pelas pessoas políticas também endossa a forma federativa do Estado brasileiro, realçando a autonomia das pessoas políticas componentes. Pela importância, torna-se despidendo dizer que o tema está contido exclusivamente na Constituição, sabido que no texto em apreço estão as normas de organização do Estado e suas competências materiais e legislativas.

5.1. *Caráter incondicionado da imunidade recíproca*

Denominam-se “imunidades condicionadas” as que dependem de outras normas para a regularem. Diante da rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro, porém, as regras que participam do desenho das competências tributárias não admitem que o legislador infraconstitucional atue de forma que amplie ou limite seu conteúdo e alcance, motivo pelo qual tanto as normas que atribuem competência como as que demarcam a incompetência do ente tributante não podem ser alteradas pelo legislador ordinário. As imunidades condicionadas, em consequência, devem ser regulamentadas por meio de leis infraconstitucionais, sem que, no entanto, haja alterações em seu teor. O que poderá ser objeto de regramento é apenas a determinação de certas obrigações de fazer e não-fazer, com o intuito de orientar a fruição de algumas hipóteses de imunidade.

É o que ocorre no caso da imunidade relacionada no artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição, por exemplo, em que o constituinte condicionou o gozo de seus benefícios pelos partidos políticos, inclusive suas

fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, ao atendimento de requisitos prescritos em lei. Nesse caso, imprescindível que legislação infraconstitucional estabeleça, de modo objetivo, os elementos necessários à configuração da referida imunidade, devendo fazê-lo estritamente dentro dos limites traçados pela Lei Suprema, ou seja, sem eleger requisitos desnecessários, que dificultem sobremaneira o gozo do benefício constitucional.

Em contraste, as "imunidades incondicionadas" não dependem de qualquer regulamentação por norma de hierarquia inferior. E é nessa espécie que se enquadra a imunidade "recíproca" prevista no art. 150, VI, *a*, do Diploma Maior. Trata-se de imunidade incondicionada, de forma que o suficiente e necessário é o seu encaixe na previsão normativa constitucional. Com efeito, o direito subjetivo à imunidade em relação ao patrimônio, rendas e serviços brota diretamente da Constituição, sem necessidade de ato normativo infraconstitucional.

5.2. O alcance da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição da República

As normas jurídicas, por fazerem parte do direito, que é objeto do mundo da cultura, são impregnadas de valor. Este, por sua vez, pode apresentar-se em diferentes intensidades, variando de uma norma para outra. Referidos valores podem ser considerados em si mesmos, independentemente de estruturas normativas, como podem ser objetivados em regras de forte hierarquia, caracterizando limites-objetivos. Em vista disso, imprescindível diferenciar "valor" e "limite-objetivo". Tratando-se de valores,

inevitável o ingresso ao mundo das subjetividades, gerando grandes discussões e polêmicas sobre eles. Todavia, muitas vezes esses valores encontram-se determinados: é o que ocorre nos limites-objetivos, os quais configuram regra que visam a atingir certos fins, isto é, valores específicos.

Embora os limites objetivos, diversamente dos valores, possam ser verificados com facilidade, sendo susceptíveis de comprovação, estes também existem para realizar valores. Os limites-objetivos postos pelo ordenamento não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.

Efetuada essa digressão, conclui-se que as imunidades configuram limites-objetivos, caracterizando regras que visam à realização de determinados valores. Assiste razão, pois, a Misabel Abreu Machado Derzi⁹, ao advertir que as imunidades *"somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram"*, visto que uma imunidade representa a consequência de um princípio.

A razão da existência das imunidades tributárias reside nas suas finalidades. Eis o motivo pelo qual não podem ser interpretadas restritivamente, devendo ser considerado o contexto em que se encontram inseridas, e, especialmente, os fins que pretendem atingir.

Nesse sentido tem se manifestado o Poder Judiciário, conferindo à norma imunizante a amplitude necessária para implementar os valores que justificaram sua veiculação. É o que se depreende da ementa

⁹ Notas à obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 223.

abaixo, nos termos da qual se privilegia a interpretação sistemática e teleológica:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE.
JORNAL. CD-ROM.

1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, *d*, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação.
2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II etc.).
3. Apelo e remessa oficial improvidos¹⁰.

Não tenho dúvidas de que, para determinar o alcance de qualquer enunciado prescritivo de imunidade tributária, é imprescindível considerar o valor por ela almejado, ou seja, o objetivo que se pretende implementar por meio de tal regra. E, no que diz respeito à imunidade veiculada no art. 150, VI, *a*, da Constituição, é manifesto o escopo de excluir da incidência tributária as rendas, patrimônio e serviços das pessoas políticas

¹⁰ TRF da 4ª Região, AC nº 1998.04.01.090888-5/SC – Rel. Juiz João Pedro Gebran Neto, DJU de 25.10.2000, p. 349 – (destaquei).

para, dessa forma, assegurar sua autonomia. Tanto é assim que o próprio constituinte, no art. 150, § 2º, fez constar que a imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

Por considerar os objetivos do preceito imunizante, a Segunda Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu, em votação unânime, que empresas públicas prestadoras de serviço público fazem jus à imunidade tributária recíproca:

“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.”¹¹

Em seu voto, o Relator Ministro Carlos Velloso esclarece a importância de considerar a atividade exercida pela empresa pública. Assim, a empresa pública que explore atividade econômica está sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, (art. 173, § 1º, II, da Constituição). Por outro lado, existem empresas públicas prestadoras de serviços públicos, sujeitando-se à responsabilidade objetiva prevista no art. 37, § 6º, do Texto

¹¹ RE 407099/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 22/06/2004, DJ de 06/08/2004, p. 62.

Maior. A estas se aplica o regime de direito público, inclusive no que diz respeito à imunidade tributária recíproca.

Semelhante é a conclusão de Eros Roberto Grau, na obra "A ordem econômica na Constituição de 1988 – interpretação e crítica":

"Da mesma forma, no § 1º do art. 173 a expressão conota atividade econômica em sentido estrito: determina quem sejam sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, a empresas públicas, a sociedade de economia mista e outras entidades que atuem no campo da atividade econômica em sentido estrito; o preceito, à toda evidência, não alcança empresa pública, sociedade de economia mista e entidades (estatais) que prestam serviço público." (grifei)

Vale lembrar que o fato de tratar-se de empresa pública delegatária de serviços públicos não altera a conclusão acima. Delegação de serviços públicos, segundo a lição de Hely Lopes Meirelles, é a forma "utilizada para o traspasse da execução de serviços a particulares, mediante regulamentação e controle do Poder Público"¹², transferindo aos particulares apenas a competência para execução dos serviços, que continuam sendo serviços públicos. Por isso, continuam abrangidos pela imunidade tributária recíproca.

A questão tributária envolvendo a imunidade referente à atividade delegada pelo Poder Público vem há muito sendo examinada pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, o Egrégio Pretório, no Recurso Extraordinário nº 220.906-9/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, em que figurava como recorrente a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT,

¹² *Direito administrativo brasileiro*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 325.

atribuiu decisiva e fundamental importância ao regime jurídico de prestação dos serviços públicos, ao decidir que o regime de precatório instituído pelo art. 100 da Constituição da República deveria ser seguido pela ECT, visto que se tratava de *"empresa pública que não exerce atividade econômica e presta serviço público de competência da União e por ela é mantido"*. E essa imunidade, como já anotei, abrange todos os impostos incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços, sendo inadmissível qualquer pretensão de exigir, por exemplo, IPTU, ITR, IPVA, IRPJ, ISSQN ou ICMS dessas entidades.

Nesse sentido são as recentes manifestações do Supremo Tribunal Federal. Por ocasião do julgamento da ACO-MC-AgR 1095/GO, em 17/03/2008, a Colenda Corte confirmou a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Por ser empresa pública prestadora de serviço público, manteve a liminar que suspendeu a exigibilidade da cobrança de ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas por ela realizado. E, na mesma data, julgou procedente a Ação Civil Originária nº 959, garantindo àquela empresa pública os benefícios da imunidade recíproca e reconhecendo a inexigibilidade de IPVA relativamente a seus veículos.

Como se vê, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de que empresas públicas prestadoras de serviço público são beneficiárias da imunidade recíproca, prevista no artigo 150, IV, *a*, da Constituição.

6. Imunidade tributária da renda, patrimônio e serviços da Consulente

A titularidade do serviço público de gerenciamento do transporte coletivo intermunicipal é do Estado do Espírito Santo, a ser

exercido pela Secretaria de Estado do Interior e Transportes, nos termos prescritos pelo art. 32 da Lei Estadual nº 3.043/75:

"Art. 32. A Secretaria de Estado do Interior e Transportes tem como âmbito de ação o planejamento setorial das atividades substantivas de responsabilidade da Pasta; o controle e supervisão de obras e de serviços de iniciativa do Estado nos setores de saneamento, recursos hídricos, energia e comunicações; a integração com entidades e programas federais voltados para a infra-estrutura econômica para coordenação e articulação dos interesses do Estado e de municípios na obtenção de recursos financeiros e de apoio técnico especializado; os serviços e atividades relativas à aerofotogrametria e cartografia para os vários fins, inclusive de demarcação de limites e fronteiras; a promoção das medidas que conduzam ao uso e aplicação integrados dos recursos naturais não renováveis; a promoção das medidas para a implantação da política estadual de viação; o controle e orientação permanente dos órgãos e entidades integrantes do sistema comandado pela Pasta; o controle e fiscalização dos custos operacionais do setor e a promoção das medidas visando à maximização dos investimentos do Estado nas diferentes modalidades de transporte; o controle e fiscalização da concessão de serviços e dos padrões de segurança e de qualidade do setor dos transportes."

Ao disciplinar o assunto, o Estado do Espírito Santo editou a Lei nº 3.693/84, institucionalizando o Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração Urbana da Grande Vitória, componente do Sistema Nacional de Transportes Urbanos nos termos da Lei nº 6.261/75. Sobre suas atividades, prescreve:

"Art. 2º. O Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração Urbana da Grande Vitória compreende as funções e atividades relacionadas

com as obras, equipamentos, serviços de transporte e sistema viário de interesse comum aos municípios de Vitória, Vila Velha, Cariacica, Serra e Viana, que compõem a Região de Desenvolvimento Prioritário estabelecida pela Lei Estadual nº 3.176, de 08 de dezembro de 1977, e abrangendo, especialmente:

- I - a infra-estrutura viária básica, compreendendo as vias expressas, arteriais e as de articulações com os sistemas viários federal, estadual e municipal;
- II - os sistemas de circulação e sinalização da infra-estrutura viária básica;
- III - os sistemas de transportes públicos de passageiros sobre pneus, trilhos e hidrovias;
- IV - as conexões intermodais de transportes, tais como terminais de passageiros e de cargas, estacionamentos e outras;
- V - a infra-estrutura de circulação de pedestres que dá acesso aos transportes públicos;
- VI - as áreas situadas ao longo da infra-estrutura viária básica destinadas ao estacionamento de veículos, à carga e descarga de mercadorias e ao embarque e desembarque de passageiros;
- VII - a estrutura operacional, abrangendo o conjunto de atividades e meios estatais de administração, regulamentação, controle e fiscalização que atua diretamente nos modos de transportes, nas conexões intermodais e na infra-estrutura viária básica."

Essa legislação dispôs, ainda, em seu art. 3º, que integram o Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração Urbana da Grande Vitória as Prefeituras Municipais de Vitória, Vila Velha, Cariacica, Serra e Viana, o Conselho de Desenvolvimento Integrado da Grande Vitória - CODIVIT, a Companhia de Transportes Urbanos da Grande Vitória - CETURB-GV, o Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Espírito Santo - DETRAN-ES, o Departamento de Estradas de Rodagem do Espírito Santo - DER-ES e

outras entidades executoras de funções ou atividades relacionadas com os transportes urbanos.

Quanto à CETURB-GV, o Poder Executivo foi autorizado a proceder à sua criação, na qualidade de empresa pública, sob a forma de sociedade anônima de capital autorizado, vinculada à Secretaria de Estado de Desenvolvimento de Infra-Estrutura e dos Transportes (art. 4º). Trata-se de prestadora única e exclusiva dos serviços intermunicipais de transportes públicos de passageiros da Aglomeração Urbana da Grande Vitória, podendo, ainda, receber concessão em virtude de delegação, convênio ou outro ato administrativo, dos serviços de competência municipal ou da União constantes do Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração da Grande Vitória (art. 5º).

Para assegurar sua finalidade estatal, o art. 8º da Lei nº 3.693/84 estipula que o Estado do Espírito Santo deve subscrever pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) das ações emitidas. E tal determinação é reiterada no art. 8º, § 2º, do Estatuto Social da Consulente, no sentido de que *"O Estado do Espírito Santo manterá sempre a propriedade das ações que lhe assegure a maioria do capital votante da CETURB-GV"*.

Nesses termos, foi constituída a Companhia de Transportes Urbanos da Grande Vitória, tendo seu objeto social relacionado no art. 6º do Estatuto aprovado pelo Decreto nº 2.195-N/85:

"Art. 6º. A CETURB-GV tem por objeto social a execução das atividades e funções do Sistema de Transportes Urbanos da Região Metropolitana da Grande Vitória, definido no artigo 2º da Lei 3.693, de 6 de dezembro de 1984, competindo-lhe especialmente:

- I – Regularmente, controlar e fiscalizar a operação dos serviços de transporte público de passageiros e de fretamento;
- II – Operar, diretamente ou através de terceiros, mediante permissão, autorização ou outro ato administrativo, os serviços de transportes coletivos de passageiros;
- III – Planejar, implantar e gerenciar a operação de terminais, abrigos e pontos de paradas e pátios de estacionamento destinados aos veículos, à carga e descarga de mercadorias e ao embarque e desembarque de passageiros;
- IV – Elaborar estudos tarifários e aplicar as tarifas baixadas pelo Governo;
- V – Articular a operação do transporte público de passageiros com os demais componentes do sistema;
- VI – Aplicar penalidades por infrações relativas à prestação dos serviços;
- VII – Criar mecanismos que propiciem a participação comunitária na administração do sistema e estabelecer esquemas de informação aos usuários;
- VIII – Promover o aperfeiçoamento gerencial dos agentes e empresas encarregadas da prestação dos serviços;
- IX – Participar da elaboração de estudos, planos, programas e projetos relacionados com o Sistema de Transportes Urbanos;
- X – Praticar todos os atos necessários ao cumprimento de sua finalidade, observadas as disposições da Lei nº 3.693, de 06 de dezembro de 1984, deste Estatuto e as demais normas legais aplicáveis;
- XI – Executar outras atividades relacionadas com suas finalidades que lhe sejam atribuídas por órgãos da Administração Direta ou Indireta da União, Estado ou Município.”

Do exposto, observa-se que a Consulente presta, com exclusividade, os serviços intermunicipais de transportes públicos de

passageiros da Aglomeração Urbana da Grande Vitória (art. 32 da Lei 3.043/75). Trata-se de uma empresa pública estadual, constituída sob a forma de sociedade por ações de capital autorizado, com prazo de duração indeterminado, tendo como acionista majoritário o Governo do Estado do Espírito Santo, enquanto o acionista minoritário é a CESAN (com participação tendendo a zero em termos percentuais), entidade que é uma sociedade de economia mista na qual o Governo do Estado também figura como acionista majoritário em função da essencialidade do serviço público prestado por aquela Companhia. Portanto, o Estado do Espírito Santo é, basicamente, o único acionista da CETURB-GV.

Dentre as atividades relacionadas nos arts. 5º, 6º e 7º da citada Lei, destaca-se a regulamentação, controle e fiscalização da operação dos serviços de transportes públicos de passageiros e a operação direta ou através de terceiros, mediante permissão, autorização ou outro ato administrativo, dos serviços de transporte coletivo de passageiros.

Dessa forma, a empresa, por decisão legal, é o preposto único e exclusivo do Governo do Estado, na concessão, na regulação, no planejamento, no controle, na gestão e na produção dos serviços públicos essenciais de transporte de passageiros na Região Metropolitana da Grande Vitória – RMGV, devendo cumprir todas as obrigações do Estado em relação à prestação desses serviços tendo como parâmetros os aspectos da citada lei, para garantir o acesso de toda a população da Região Metropolitana da Grande Vitória aos serviços de transporte. Desta forma, tem a Consulente a obrigação legal, estatutária e social de desempenhar com exclusividade essas funções, a ela delegada desde a sua lei de criação.

Nota-se que o Estado do Espírito Santo, por intermédio de lei, delegou à Consulente, com exclusividade, a responsabilidade pela prática dos serviços relacionados ao transporte intermunicipal de passageiros na Região Metropolitana da Grande Vitória. Portanto, a circunstância de não exercer atividade econômica, mas, prestar serviço público de competência do Estado do Espírito Santo, sob o regime de direito público, não põe a CETURB-GV no regime jurídico de direito privado previsto no art. 173, § 1º, II, da Constituição. É por isso que Celso Antônio Bandeira de Mello¹³ arremata: *"Há, portanto, dois tipos fundamentais de empresas públicas e sociedades de economia mista: exploradoras de atividade econômica e prestadoras de serviços públicos ou coordenadoras de obras públicas. Seus regimes jurídicos não são, nem podem ser idênticos, como procuramos demonstrar em outra oportunidade"*.

A Consulente, como empresa pública estadual, prestadora de serviço público de transporte intermunicipal, está, inelutavelmente, submetida ao regime de direito público. Por conseguinte, a ela aplica-se, sem restrições, a imunidade recíproca prescrita no art. 150, VI, *a*, do Texto Constitucional. Daí a inexigibilidade, por exemplo, do Imposto sobre a Renda e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

7. Alguns comentários sobre a evolução legislativa da contribuição ao PIS e da COFINS

A Constituição de 1988 atribui competência à União para instituir contribuições sociais (art. 149), especificando, no art. 195 e incisos, as hipóteses em que são permitidas as exigências de contribuições que

¹³ Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, p. 27.

objetivem o financiamento da seguridade social. Em sua redação original, relacionava, como possíveis sujeitos passivos dessa espécie de exação, os empregadores, tendo como base de cálculo a folha de salários, o faturamento e o lucro.

No exercício da competência que lhe foi conferida, o ente federal introduziu no ordenamento a Lei Complementar nº 70/91, criando a COFINS, cuja base de cálculo, nos termos do seu art. 2º, consiste no *"faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza"*.

Além da faculdade constante do art. 195, o constituinte recepcionou expressamente o PIS, estabelecendo, no art. 239, que *"a arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo"*. Sendo a contribuição ao PIS, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 7/70, calculada com base no faturamento, passaram a existir, no sistema jurídico-tributário, duas contribuições incidentes sobre esse mesmo fato: o PIS e a COFINS.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por sua vez, pretendeu modificar a regra-matriz de incidência dos mencionados tributos. Esses, antes incidentes sobre o faturamento, entendido como o resultado das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer

natureza, passariam a ter como base de cálculo a receita bruta, ou seja, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. No entanto, ao estender o conteúdo semântico da palavra "faturamento", equiparando-a à receita bruta da pessoa jurídica, fê-lo sem fundamento constitucional, pois apenas em momento posterior, com a edição da Emenda nº 20/98, a instituição de contribuição para a seguridade social incidente sobre a receita passou a ser permitida pelo Texto Supremo. Verificou-se, por conseguinte, incompatibilidade vitanda da equiparação promovida pela Lei nº 9.718/98 com a sistemática constitucional em vigor na data de sua publicação, o que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º do referido Diploma.

Diante do elevado ônus econômico que a contribuição ao PIS e a COFINS causam nas cadeias industriais, comerciais e de serviços, pleiteou-se a implantação da sistemática não-cumulativa a esses tributos. Nesse sentido, adveio a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/02, instituindo uma série de medidas destinadas a implementar a "não-cumulatividade" da contribuição ao PIS, como consta na exposição de motivos daquela medida provisória:

"(...) 2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). (...)

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens

destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras”.

Logo depois, foi editada a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/03, dispondo sobre a cobrança “não-cumulativa” da COFINS, o que o legislador chamou de “continuidade à reestruturação na cobrança das contribuições incidentes sobre o faturamento”.

Convém esclarecer, nesta oportunidade, que a tributação não-cumulativa é expressamente exigida pelo Texto Constitucional relativamente ao IPI, ICMS, impostos e contribuições residuais. Outros tributos, sobre os quais a Constituição é silente, podem ser, em princípio, cumulativos, estando na inteira discrição do legislador infraconstitucional estabelecer ou não métodos para evitar a incidência em cascata.

Essa é a razão pela qual a contribuição ao PIS e a COFINS sempre tenham sido cumulativas. Também foi o mesmo contorno constitucional que permitiu ao legislador ordinário prever o abatimento de créditos relativamente a essas contribuições (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03). Naquela oportunidade, o legislador desenhou o arquétipo da sistemática não-cumulativa, determinando quais seriam as pessoas jurídicas e atividades sujeitas a essa nova modalidade de cálculo, os critérios para a quantificação do crédito, a forma de sua compensação e, até mesmo, as limitações e vedações ao creditamento.

Em seguida, procurando conferir *status* constitucional à não-cumulatividade dessas contribuições, o constituinte derivado editou a

Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentando o §12 ao art. 195, cuja redação vale transcrever:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do *caput*, serão não-cumulativas.”

Diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar um conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a implantação do regime não-cumulativo àqueles tributos, cabe ao legislador indicar os setores de atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, limitar o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.

Isso significa que, no ordenamento vigente, co-existem diferentes sistemáticas para exigência da contribuição ao PIS e da COFINS, cabendo às próprias leis instituidoras dos gravames estipular os contribuintes e atividades que se sujeitam ao regime cumulativo ou à técnica não-cumulativa.

7.1. A aplicação da regra de cumulatividade à Consulente

Conforme já destaquei, como advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituiu-se a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Essas Leis, ao disciplinarem o regime não-cumulativo para a contribuição ao PIS e para a COFINS, possibilitam que sejam descontados, dos valores devidos, créditos calculados em relação a bens de revenda,

insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações etc. Por outro lado, ao regularem a forma pela qual os débitos desses tributos serão quantificados, determinam a aplicação de alíquotas de 1,65% e de 7,6%, respectivamente, descontando-se, do montante obtido, crédito correspondente à aplicação das mesmas alíquotas sobre o valor dos bens, serviços e demais despesas incorridas no mês.

Entretanto, algumas cadeias de produção permaneceram sujeitas à sistemática cumulativa, bem como às suas alíquotas, que são de 0,65% para a contribuição ao PIS e de 3% para a COFINS. De fato, o art. 8º da Lei nº 10.637/02 e o art. 10 da Lei nº 10.833/03 discriminam espécies de contribuintes e de receitas aos quais se aplicam as normas vigentes anteriormente a essas leis. Entre elas, incluem-se as pessoas jurídicas imunes a impostos; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei; assim como as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros:

Lei nº 10.637/02:

“Art. 8º. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988; (...)”

Lei nº 10.833/03

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos,

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

(...)

XII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; (...)"

Nesse contexto, o contribuinte que, como a Consulente, for imune a impostos ou que prestar serviços de transporte coletivo rodoviário de passageiros, ao calcular o valor a ser recolhido a título de contribuição ao PIS e de COFINS, não está autorizado a deduzir quaisquer créditos, como aqueles calculados com base no custo das aquisições de bens e serviços ou das despesas incorridas no exercício da sua atividade. Conseqüentemente, por sujeitar-se à legislação anterior, as alíquotas aplicáveis são aquelas previstas para o regime cumulativo, no montante de 0,65% a título de contribuição ao PIS e de 3% em relação à COFINS.

8. A regra-matriz de incidência da CSLL

A esquematização lógica das unidades de percussão dos tributos tem sido um caminho sempre seguro para reger as investigações jurídicas a respeito de aspectos intrínsecos da fenomenologia da incidência.

Isso porque a regra-matriz de incidência tributária, enquanto forma, reúne aquilo que há de constante, de homogêneo, de permanente e de imutável, ao passo que o conteúdo será sempre algo contingente e acidental, variável e heterogêneo.

Para isolá-la é preciso aludir aos critérios material, espacial e temporal, na proposição hipótese, e aos critérios pessoal e quantitativo, na proposição tese. Dentre tais critérios, interessam, para os fins deste trabalho, o material e o quantitativo. Isso porque, enquanto o primeiro é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, descrevendo abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular, o segundo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso.

Tomando como referência o Texto Constitucional para preencher o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, e saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico previsto na legislação federal relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, identificamos a seguinte norma-padrão:

Hipótese:

- **critério material:** auferir lucro líquido;
- **critério espacial:** território nacional;
- **critério temporal:** momento em que o lucro for auferido;

Consequente:

- **critério pessoal:** *ativo:* União; *passivo:* empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

- **critério quantitativo:** *base de cálculo:* valor do lucro líquido auferido;
alíquota: percentual previsto em lei.

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência tributária é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse esquema normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando o elucidamento de questões jurídicas, mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional. Por conseguinte, somente se verificada a existência de lucro líquido, será admissível a exigência da CSLL, calculada sobre o montante do lucro apurado.

8.1. Distinção entre "lucro" e "superávit": os recursos auferidos pela Consulente e a inexigibilidade da CSLL

Vimos que o binômio "hipótese de incidência/base de cálculo" da CSLL aponta para o fato signo presuntivo de riqueza *auferir lucro*. Interessa-nos, pois, ainda que sucintamente, discorrer sobre a definição

da palavra *lucro*, no contexto da Lei Maior, especialmente para saber sobre os elementos que o compõem e identificar a natureza dos valores percebidos pela Consulente.

“Lucro” é vocábulo técnico empregado pela economia, pela ciência contábil, bem como pela dogmática do direito comercial, para designar o resultado líquido do exercício das atividades das pessoas jurídicas, considerando certo lapso temporal. O lucro líquido do período é calculado em função das receitas decorrentes da atividade empresarial, operacionais ou não-operacionais, diminuídas dos custos e das despesas necessárias à manutenção e ampliação da fonte produtiva, consoante determinam os artigos 248 e 299, ambos do Regulamento do IRPJ.

Desse modo, é possível inferir que os conceitos de *receita* e *lucro* não se confundem: o primeiro diz respeito ao resultado bruto, enquanto o segundo designa o resultado líquido. São noções que se relacionam, mas não se identificam, porque as *receitas* são elementos positivos componentes do lucro. O denominado lucro líquido é o resultado do encontro entre receitas, de um lado, e custos e despesas, de outro.

Mas não basta isso para identificar a hipótese de incidência da CSLL. Nota-se que o lucro, grandeza econômica eleita pelo constituinte como fonte de custeio da seguridade social, é figura assemelhada à renda, mas que com ela não se confunde. Diferem-se, assim, o lucro contábil e o lucro fiscal, bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, respectivamente. Enquanto o lucro tributável a título de imposto sobre a renda consiste no lucro líquido do exercício, ajustado por meio de adições, exclusões ou compensações legalmente previstas, o lucro a que se refere o art. 195, III, do Texto Maior é

aquele apurado para a distribuição de resultados a sócios, acionistas e administradores (lucro societário).

Somente pessoas jurídicas que desenvolvam atividades com fins lucrativos, portanto, preenchem os requisitos necessários à incidência da CSLL. Neste ponto, necessário se faz consignar que entre "lucro" e "sobra" (ou *superávit*) há uma grande diferença.

Costumeiramente, o preço de um produto ou serviço é composto pela soma do seu custo, acrescido de um valor que o proprietário de tal bem ou executor da atividade receberá pelo seu feito. Em outras palavras, o preço de venda de um bem ou serviço consiste na somatória do custo e da mais valia, motivo pelo qual, sendo o resultado econômico positivo, está-se diante do "lucro". Tratando-se de entidade sem fim lucrativo, porém, a composição do preço ocorre de modo diverso, visto que seu intuito não é alcançar vantagem econômica. No caso da Consulente, por exemplo, seu escopo é a prestação de um serviço público essencial, da forma menos onerosa possível.

Na prática, entretanto, é difícil avaliar o exato custo da mercadoria ou serviço, para fins de fixação do seu preço de venda. Por essa razão, é possível verificar-se, no final do período de apuração, um resultado positivo ou negativo. No primeiro caso, fala-se em "sobra" ou *superávit*; no segundo, em *déficit*. Estes nada mais são do que uma consequência da difícil tarefa de apurar, antecipadamente, o exato montante dos custos, ou seja, um indesejável desencontro entre esses dois elementos: custo e preço, não se vislumbrando, na "sobra" aquele intuito lucrativo próprio das sociedades mercantis. Tanto é assim que o Coordenador do Sistema de Tributação,

considerando as normas de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88, emitiu o Ato Declaratório Normativo (ADN-CST) nº 17/90, dispondo não ser a CSLL exigível das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos.

Firmadas essas premissas, convém esclarecer que a Consulente é empresa pública estadual criada com a finalidade de gerenciar o transporte coletivo na Região Metropolitana da Grande Vitória. Como empresa pública, ela não tem fins lucrativos. Toda a sua receita é destinada, integralmente, à prestação dos serviços a que é obrigada por lei, motivo pelo qual não há como cogitar da incidência da CSLL.

9. A faixa de incidência do ISSQN, segundo a previsão constitucional

Como visto, a imunidade recíproca abrange todos os impostos incidentes sobre renda, patrimônio e serviços das pessoas políticas, inclusive das empresas públicas que prestam serviços públicos, como é o caso da Consulente. Esse motivo, por si só, é suficiente para inviabilizar a exigência do ISSQN em relação aos serviços desempenhados pela CETURB-GV.

Ademais, há outro obstáculo à incidência desse imposto: os serviços executados pela Consulente não se enquadram nos limites da competência tributária conferida constitucionalmente aos Municípios.

Como não poderia deixar de ser, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, encontra o núcleo de sua regra-matriz previamente referida no Estatuto Maior. É o que

se depreende da leitura do art. 156, III, que dispõe competir aos Municípios estabelecer impostos sobre *"serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar"*.

A Constituição da República é extremamente analítica, relacionando as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público, por intermédio dos correspondentes poderes legislativos, estão habilitadas à instituição de tributos. No que diz respeito aos impostos (tributos não-vinculados, de acordo com a classificação de Geraldo Ataliba), os elementos relevantes para sua fisionomia jurídica encontram-se estipulados no sistema constitucional tributário brasileiro de modo minucioso, uma vez que as situações susceptíveis de integrarem o critério material dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foram previstas, respectivamente, nos arts. 153, 155 e 156, remanescendo aberta apenas a faixa de competência tributária da União, em face da possibilidade residual estabelecida no art. 154, I, do Texto Supremo.

Por isso, ao instituir ou aplicar a legislação ordinária de quaisquer tributos, é necessário observar os limites constitucionalmente traçados. E, nos termos do art. 156, III, da Constituição, o ISSQN tem por hipótese de incidência a prestação de serviços de qualquer natureza, **excluídos os de transporte interestadual ou intermunicipal e os de comunicação**, que foram atribuídos aos Estados.

Feitos esses delineamentos, identificam-se, com facilidade, os fatos tributáveis pelos Municípios, mediante ISSQN. E a atividade desenvolvida pela Consulente está, sem dúvida, excluída da incidência desse tributo, já que diz respeito a serviços de transporte intermunicipal de

passageiros na Região Metropolitana da Grande Vitória, abrangendo os Municípios de Vitória, Vila Velha, Cariacica, Serra e Viana.

III. DAS CONCLUSÕES

O exame de qualquer norma jurídica exige, como pressuposto inarredável, que esta seja considerada no contexto do sistema normativo brasileiro, visto na sua integridade lógico-semântica. Norma nenhuma se encontra isolada no ordenamento, estando sempre em relação de subordinação e de coordenação com outras entidades normativas. Daí ser a interpretação sistemática tida como o método interpretativo por excelência.

Com as normas jurídicas tributárias não é diferente. As regras-matrizes de incidência dos tributos encontram seu fundamento de validade na Constituição, devendo sua interpretação ser orientada com suporte nas regras de repartição de competências e nos princípios constitucionais. Também os dispositivos veiculados na Carta Maior devem ser interpretados de forma harmônica entre si, respeitados os valores que o constituinte consagrou.

Nesse ponto, convém dar destaque à figura dos "princípios", normas portadoras de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorgam caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. Por essa razão, decidindo o legislador ordinário disciplinar condutas intersubjetivas, ou vendo-se o

intérprete na contingência de aplicar normas jurídicas ao caso concreto, devem eles agir em perfeita consonância com os princípios constitucionais.

Corolário inevitável da aplicação desse postulado é a confluência dos preceitos republicano e federativo no Estado brasileiro. Ambos são atributos indissociáveis, fundamento da forma atual da Nação, e, juntos, determinam como as outras normas devem ser interpretadas. Nenhum dispositivo legal ou constitucional pode ser interpretado sem que se conforme à exegese desses dois primados.

O princípio federativo, inscrito no art. 1º da Constituição, expressa a autonomia recíproca das unidades federadas, sob o manto da Lei Fundamental, representando, também, fonte inesgotável de direitos e garantias individuais. E da conjugação dos princípios federativo e da autonomia municipal, deriva o reconhecimento da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Tudo isso repercute no subsistema constitucional tributário. Ao demarcar o campo de atuação do poder legiferante, o constituinte, além de indicar minuciosamente o campo tributável atribuído a cada pessoa política, fez questão proibir, expressamente, que os entes tributantes exigissem impostos uns dos outros, no que diz respeito à sua renda patrimonial e serviços. É a imunidade recíproca, assegurada no art. 150, VI, a, da Carta Magna.

Encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceber pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Mesmo se não houvesse disposição

expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como consequência da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal.

Pela importância do tema, a imunidade recíproca tem sua disciplina, exclusivamente, no Texto Supremo, não dependendo de regulamentação por diploma infraconstitucional. Trata-se de imunidade incondicionada, sendo vedada a edição de ato normativo que pretenda estabelecer condições ou requisitos para a fruição desse direito.

Como visto, a razão da existência das imunidades tributárias reside nas suas finalidades. Eis o motivo pelo qual não podem ser interpretadas restritivamente, devendo ser considerado o contexto em que se encontram inseridas, e, especialmente, os fins que pretendem atingir. No caso da imunidade recíproca, é manifesto o escopo de excluir da incidência tributária as rendas, patrimônio e serviços das pessoas políticas para, dessa forma, assegurar sua autonomia. Tanto é assim que o próprio constituinte, no art. 150, § 2º, fez constar que a imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, no que atina ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais.

Considerando os objetivos do preceito imunizante, o Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo que empresas públicas prestadoras de serviços públicos fazem jus à imunidade tributária recíproca. E a imunidade, como já anotei, abrange todos os impostos incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços, sendo inadmissível qualquer pretensão de exigir, por exemplo, IPTU, ITR, IPVA, IRPJ, ISSQN ou ICMS dessas entidades.

No caso da Consulente, não há dúvidas de que configura empresa pública estadual prestadora de serviço público e, portanto, beneficiada pela imunidade recíproca. O gerenciamento do transporte coletivo intermunicipal de passageiros é de titularidade do Estado do Espírito Santo, na qualidade de serviço público essencial. Essa pessoa política disciplinou o assunto por meio das Leis Estaduais nº 3.043/75 e nº 3.693/84, estabelecendo, nesta última, que o Sistema de Transportes Urbanos da Aglomeração Urbana da Grande Vitória é composto, dentre outros, pela Companhia de Transportes Urbanos da Grande Vitória – CETURB-GV, na qualidade de prestadora única e exclusiva dos serviços intermunicipais de transportes públicos de passageiros dentro do mencionado limite territorial.

Não bastasse o fato de sua atividade consistir na prestação de serviço público essencial, a Consulente tem por acionista majoritário, e quase único, o Governo do Estado do Espírito Santo. Seu acionista minoritário é a CESAN (com participação tendendo a zero em termos percentuais), entidade que é uma sociedade de economia mista e na qual o Governo do Estado também figura como acionista majoritário em função da essencialidade do serviço público prestado por aquela Companhia. Portanto, o Estado do Espírito Santo é, praticamente, o único acionista da CETURB-GV.

Tendo em vista que a Consulente é o ente responsável, com exclusividade, e em nome do Estado do Espírito Santo, pela prática dos serviços relacionados ao transporte intermunicipal de passageiros na Região Metropolitana da Grande Vitória, sua atividade não se enquadra naquela prevista no art. 173, § 1º, II, da Constituição. Como empresa pública estadual prestadora de serviço público de transporte intermunicipal, referido ente submete-se ao regime de direito público. Por conseguinte, a ele aplica-se, sem

restrições, a imunidade recíproca prescrita no art. 150, VI, *a*, do Texto Constitucional, sendo inadmissível a incidência de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços. Daí a inexigibilidade, por exemplo, do Imposto sobre a Renda e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Quanto ao ISSQN, outro fator impede sua incidência sobre a atividade da Consulente. É que, nos termos do art. 156, III, da Constituição da República, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, excluídos os de transporte interestadual ou intermunicipal e os de comunicação, cuja tributação foi atribuída ao Estado (art. 155, II, do Texto Supremo). Posto isso, e considerando que a Consulente desempenha tarefa voltada ao transporte coletivo intermunicipal, na Região Metropolitana da Grande Vitória, seus serviços não se enquadram nos limites da competência tributária conferida constitucionalmente aos Municípios.

A incidência da CSLL, por sua vez, só tem lugar quando verificado o fato signo presuntivo de riqueza "auferir lucro". Mas não basta isso para identificar a hipótese de incidência da referida contribuição. Vale lembrar que são distintos os conceitos de lucro contábil e de lucro fiscal, bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, respectivamente. Enquanto o lucro tributável a título de imposto sobre a renda consiste no lucro líquido do exercício, ajustado por meio de adições, exclusões ou compensações legalmente previstas, o lucro a que se refere o art. 195, III, do Texto Maior é aquele apurado para a distribuição de resultados a sócios, acionistas e administradores: o lucro societário. Somente pessoas jurídicas que desenvolvam atividades com fins lucrativos, portanto, preenchem os requisitos necessários à incidência da CSLL.

Nesse mesmo sentido, tendo em conta as normas de incidência da contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 e procurando esclarecer eventuais dúvidas sobre o assunto, o Coordenador do Sistema de Tributação emitiu o Ato Declaratório Normativo (ADN-CST) nº 17/90, dispondo não ser a CSLL exigível das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos. Por conseguinte, sendo a Consulente uma empresa pública estadual criada com a finalidade de gerenciar o transporte público coletivo de passageiros na Região Metropolitana da Grande Vitória, essa entidade não possui fins lucrativos. Toda sua receita é destinada, integralmente, à prestação dos serviços a que é obrigada por lei, motivo pelo qual não há como cogitar da incidência da CSLL.

Por fim, quanto à contribuição ao PIS e à COFINS, estas incidem sobre o faturamento da Consulente. Todavia, por tratar-se de pessoa jurídica imune a impostos e que executa serviços de transporte rodoviário de passageiros (de caráter intermunicipal), a CETURB-GV sujeita-se à exigência desses tributos na modalidade cumulativa, conforme previsto pelo art. 8º da Lei nº 10.637/02 e art. 10 da Lei nº 10.833/03. Tais contribuições hão de ser calculadas, portanto, às alíquotas de 0,65% e de 3%, respectivamente.

É meu parecer.

São Paulo, 03 de julho de 2008.



Paulo de Barros Carvalho
OAB/SP nº 122.874