

Anotações sobre Imunidade Recíproca no ICMS incidente na Distribuição de Energia Elétrica por Autarquia no Estado do Rio Grande do Sul

Cleber Demetrio Oliveira da Silva¹

1. Introdução. 2. Da legislação do ICMS. 2.1. Da regra-matriz de incidência do ICMS. 2.1.1. Do critério material. 2.1.2. Do critério temporal. 2.1.3. Do critério espacial. 2.1.4. Do critério pessoal. 2.1.5. Dos critérios quantitativos. 2.1.5.1. Da base de cálculo. 2.1.5.2. Da alíquota. 2.2. Das imunidades. 2.2.1. Da imunidade recíproca. 2.2.1.1. Da extensão da imunidade recíproca às autarquias. 2.2.1.1.1. Da vedação da imunidade recíproca na exploração de atividade econômica regida pelo direito privado. 2.2.1.1.2. Da vedação da imunidade recíproca em serviço público remunerado por preço ou tarifa. 2.2.1.1.2.1. Da ampliação jurisprudencial do alcance da imunidade recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mista. 2.2.2. Do teste de adequação constitucional da imunidade recíproca. 3. Das conclusões.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo examinar a possibilidade de incidência da imunidade recíproca incidente no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido na distribuição de energia elétrica realizada por concessionária integrante da administração indireta da espécie autarquia.

2. DA LEGISLAÇÃO DO ICMS

O ICMS está previsto no art. 155, II², da Constituição Federal, que atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para criar o referido tributo.

¹ Advogado, Mestre em Direito do Estado pela PUC/RS, Especialista em Direito Empresarial pela PUC/RS, Pós-graduando em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário pelo Instituto Nacional de Ensino Jurídico Empresarial (INEJE - Porto Alegre/RS), Professor das disciplinas de Direito Tributário e Direito Administrativo dos Cursos de Pós-graduação do Uniritter (Porto Alegre/RS e Canoas/RS) e Instituto de Desenvolvimento Cultural (IDC - Porto Alegre/RS, Consultor jurídico da Federação das Cooperativas Agropecuárias do Rio Grande do Sul (FECOAGRO/RS), dos Consórcios Públicos Intermunicipais CI/JACUÍ (RS) e CISGA (RS) e Sócio Administrador da Demetrio & Fonseca Advogados Associados.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

No âmbito infraconstitucional, a exação foi disciplinada, em regras gerais, pela Lei Complementar n.º 87/1996, norma cogente em âmbito nacional que padronizou a instituição do ICMS em todo território nacional.

Ainda, relativamente aos dispositivos de aplicação nacional, importa destacar que a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS pelos Estados e Distrito somente poderá ser implementada mediante prévia deliberação unânime do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)³, nos termos do art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF⁴.

Por fim, no Rio Grande do Sul, o ICMS foi criado pela Lei n.º 8.820/1989 e regulamentado pelo Decreto n.º 37.699/97 (Regulamento do ICMS/RS – RICMS/RS). Ainda, em âmbito infralegal, merece menção a IN DRP n.º 45/98, que expediu instruções relativas às receitas públicas estaduais.

Observe-se, desde já, que as normas em apreço deverão observar o *princípio da compatibilidade vertical das normas jurídicas*⁵ para que o regime jurídico do ICMS no Rio Grande do Sul possa ter higidez, aplicabilidade e gerar os efeitos pretendidos pelos legisladores federal e estadual.

2.1. Da regra-matriz de incidência do ICMS

³ Com o objetivo de inibir práticas abusivas e impedir a guerra fiscal entre as unidades federadas – que buscam atrair o maior número possível de contribuintes para os seus respectivos territórios – que se manifesta, entre outras formas, através da concessão de benefícios fiscais desmesurados, atentando, desta forma, contra a paz e harmonia da Federação, o legislador constituinte decidiu limitar a autonomia do poder de tributar dos Estados. Para tanto, disciplinou que qualquer benefício, relativo ao ICMS, somente poderá ser concedido por lei estadual que atenda prévia deliberação conjunta dos Estados e Distrito Federal. Por isso, a CF/88 prevê em seu art. 155, XII, *g*, que lei complementar, editada pelo Congresso Nacional, regulará a forma como as isenções, incentivos e benefícios fiscais de tributos estaduais serão concedidos e revogados de forma conjunta entre os Estados e o Distrito Federal. Assim, no âmbito do ICMS, foi editada a Lei Complementar n.º 24/75, que dispôs sobre os convênios entre os Estados e Distrito Federal relativos à concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS. Portanto, por este motivo, pode-se afirmar que os convênios de ICMS do **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**, embora não sendo leis no sentido estrito, como bem pontuado por Luiz Alberto Pereira Filho e Vicente Brasil Junior (*in Manual Prático de ICMS para o RS*, 1.ed., 2.tir., Curitiba: Juruá, 2006, p. 48), “possuem força de lei. E mais; de leis nacionais, conformando as autonomias políticas dos Estados e do Distrito Federal, devendo ser por estes respeitados em seus exatos termos, sob pena de desrespeito à Constituição Federal”. Por fim, deve-se destacar que a LC n.º 24/75 não estabelece qualquer divisão entre convênios “autorizativos” e “coercitivos” (também denominados de “impositivos”), como se observa na prática do CONFAZ que confere aos primeiros caráter facultativo e aos segundos índole compulsória. Nesse sentido, inclusive, o STF já se manifestou no RE n.º 97250, decidindo, por unanimidade, que a “Lei Complementar 24/75 não admite a distinção entre “Convênios autorizativos” e “Convênios impositivos””. Dessa forma, ainda que editados como autorizativos, os Convênios do CONFAZ serão sempre coercitivos.

⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁵ SABBAG, Luciano. *Manual de direito tributário*. 4.ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 806.

A regra-matriz de incidência, também denominada pela doutrina como hipótese de incidência tributária, é a descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação tributária⁶. Na lição de Eduardo Sabbag, a “*hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária*”⁷.

Ao fato que efetivamente ocorreu, no plano da vida, de acordo com a previsão legal, tornando-se concreto, denominar-se-á de fato gerador, imponível ou, ainda, jurígeno. Nas palavras de Marcelo Alexandrino, o “*evento, ou situação, ocorrido no mundo real é denominado de fato gerador [...] porque é o fato cuja ocorrência gerou a obrigação*”⁸ tributária.

Para melhor compreensão do fenômeno tributário representado pela subsunção de fato da vida à hipótese de incidência, a doutrina apresenta um exame da *regra-matriz de incidência* segundo cinco critérios a saber: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Para efeitos do ICMS, mercadoria deve ser entendida como bem móvel com aptidão ao comércio. “Não são consideradas mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda”⁹. Para o presente estudo, a título de simplificação, utilizar-se-á a expressão ICMS-Energia Elétrica para designar o ICMS devido nas operações de distribuição de energia elétrica, cuja regra-matriz de incidência passa-se a comentar.

2.1.1. Do critério material

De início, cabe destacar que resta pacificado tratar-se energia elétrica de mercadoria para efeito de incidência de ICMS. No Rio Grande do Sul, existe expressa previsão legal no sentido de assim classificar a energia elétrica insculpida no artigo 2º, I, b, da Lei n.º 8.820/89¹⁰, que instituiu o ICMS no Estado gaúcho.

Dessa forma, a distribuição onerosa de energia elétrica realizada pelas concessionárias aos consumidores finais configura inequívoca operação de circulação de mercadoria, traduzindo-se em **fato gerador** da referida exação. Assim, sob o ponto de vista do *critério material*, pode-se afirmar que a atividade de distribuição de energia elétrica materializa a hipótese de incidência do ICMS.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 58.

⁷ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 613.

⁸ ALEXANDRINO, Marcelo. *Manual de direito tributário*. Marcelo Alexandrino, Vicente Paulo. 8.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: forense; São Paulo: Método, 2009, p.266.

⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 942.

¹⁰ Art. 2º - Para os efeitos desta Lei: I - considera-se mercadoria: [...] b) a energia elétrica;

Assim, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, a distribuição de energia elétrica está capitulada como fato gerador de ICMS no art. 3º, I, da Lei Estadual n.º 8.820/89¹¹ e no art. 1º, I, b, do RICMS/RS¹².

Por fim, importa referir que não se sujeitam à incidência do *ICMS-energia elétrica* as operações interestaduais de energia elétrica destinadas à industrialização e comercialização, nos termos do art. 3º, III, da LCn.º 87/96¹³.

2.1.2. Do critério temporal

Em termos de *critério temporal*, no que toca à distribuição de energia elétrica, considerar-se-á ocorrido o fato gerador no momento em que ocorrer a saída da energia elétrica da concessionária, ou seja, da distribuição da mesma aos usuários do serviço público de fornecimento de energia elétrica, consoante dispõe o art. 4º, I, da Lei Estadual n.º 8.820/89¹⁴.

Pode-se afirmar, portanto, que o momento temporal da incidência do ICMS na distribuição de energia elétrica é aquele em que o adquirente – usuário consumidor do serviço público de fornecimento de energia elétrica – faz uso da mesma, caracterizando-se aí a tradição da referida mercadoria e, via de consequência, a efetiva transmissão da titularidade do bem em exame (momento da circulação da mercadoria).

Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. RECÁLCULO DO ÍNDICE DE PARTICIPAÇÃO DO MUNICÍPIO DE PINHAL GRANDE NO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE, POIS O FATO GERADOR DO ICMS OCORRE NO MOMENTO DO CONSUMO DA ENERGIA, E NÃO NA GERAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO. APELO PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70041615568, Segunda Câmara Cível - Serviço de Apoio Jurisdição, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Heleno Tregnago Saraiva, Julgado em 23/10/2013)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS ENERGIA ELÉTRICA. INCIDÊNCIA SOBRE O

¹¹ Art. 3º - O imposto incide sobre: I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; [...]

¹² Art. 1º - Para efeitos deste Regulamento: I - considera-se mercadoria: b - a energia elétrica [...]

¹³ Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; [...]

¹⁴ Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]

EFETIVAMENTE CONSUMIDO E NÃO PELA DEMANDA CONTRATADA. A chamada demanda contratada corresponde a negócio pelo qual o consumidor realiza pagamento por certa quantidade de energia que lhe será disponibilizada se for necessário, incumbindo-lhe adimpli-la independentemente do que for efetivamente consumido. O preço pago nesse ajuste é questão exclusiva da relação privada. Para fins tributários, essencial que se realize o fato gerador. **No caso do ICMS, exige-se circulação de mercadoria, o que, tratando-se de energia elétrica, somente ocorre no momento em que há entrega pela concessionária ao ramal de registro.** Consequentemente, apenas ocorre o fato gerador a possibilitar a incidência do imposto em relação à energia efetivamente consumida e não quanto à demanda contratada. Inteligência do enunciado nº 391 da Súmula do STJ. Inexistência dos vícios previstos no art. 535 do CPC. Irrelevante o prequestionamento dos dispositivos legais apontados, uma vez que o acórdão embargado está em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em Recurso Especial submetido à sistemática do artigo 543-C, do CPC. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESACOLHIDOS. (Embargos de Declaração Nº 70056039217, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 28/08/2013) (Grifo nosso)

2.1.3. Do critério espacial

Sob o ponto de vista do critério espacial, o ICMS – *energia elétrica* será devido ao Estado federado em que ocorreu o fato gerador. Assim, todas as operações onerosas de distribuição de energia elétrica realizadas no território gaúcho, ressalvadas, como já exposto acima, aquelas consistentes em operações interestaduais de energia elétrica destinadas à industrialização e comercialização, nos termos do art. 3º, III, da LC n.º 87/96¹⁵, implicarão incidência do referido imposto estadual.

O art. 11 da LC n.º 87/96 dispôs expressamente a respeito, *in verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; [...]

2.1.4. Do critério pessoal

¹⁵ Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; [...]

À luz do critério pessoal, tem-se que a concessionária fornecedora de serviços de distribuição de energia elétrica é o *sujeito passivo* do ICMS¹⁶ e o Estado federado onde ocorreu o fato gerador o *sujeito ativo* da obrigação tributária em exame¹⁷.

Para que o prestador de serviço público de distribuição de energia elétrica possa ser considerado contribuinte é necessário que ele realize a referida atividade com *habitualidade* ou *em volume que caracterize intuito comercial*¹⁸, conforme preconiza a regra geral do art. 4º da LC n.º 87/96¹⁹. Neste ponto, chama-se a atenção para o pressuposto legal do intuito comercial.

No caso das autarquias concessionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica por restar ausente a finalidade lucrativa da aludida prestação de serviço público e conseqüentemente afastado o intuito comercial da operação, tem-se afastado o referido pressuposto legal de ordem subjetiva necessário ao enquadramento do sujeito passivo do ICMS-Energia Elétrica.

Em se tratando de um imposto indireto²⁰, destaca-se que a concessionária de energia elétrica é o *contribuinte de direito* do ICMS, realizando, entretanto, por força do art. 155, § 2º, I, da CF (Princípio da Não Cumulatividade) e do art. 13, § 1º, I, da LC 87/96 (inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo – “*cálculo por dentro*”)²¹, a *repercussão econômica* do tributo ao consumidor final, que é denominado *contribuinte de fato*.

A autarquia prestadora do serviço de distribuição de energia elétrica necessariamente possuirá concessão da União para a prestação do dito serviço em determinada área geográfica

¹⁶ LC n.º 87/96, Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. [...] IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Grifos nossos)

¹⁷ LC n.º 87/96, Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹⁸ PERES, Adriana Manni. *Emissão e escrituração de documentos fiscais*. Adriana Manni Peres, Paulo M]ariano., 4 ed., São Paulo: IOB, 2009, p. 69.

¹⁹ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com **habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (Grifo nosso).

²⁰ Eduardo Sabbag explica o conceito de impostos indiretos: “[...] conquanto sejam recolhidos por um contribuinte determinado – chamado ‘contribuinte de direito’ –, atingirão, na verdade, outra pessoa, ou seja, o adquirente do bem ou consumidor final, intitulado ‘contribuinte de fato’”. (In Manual de Direito Tributário, 1. ed., 2.tir., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 121).

²¹ Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação; [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

em virtude o serviço de energia elétrica ser de competência daquele ente federativo nos termos do art. 21, XII, *b*, da CF²².

2.1.5. Dos critérios quantitativos

Entende-se por critérios quantitativos os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o *quantum* da prestação pecuniária, quais sejam, a *base de cálculo* e a *alíquota*.

2.1.5.1. Da base de cálculo

A base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. No caso do fornecimento de energia elétrica é o *valor da tarifa* de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada pelo consumidor, nos termos do art. 69 do CTN²³ e da Súmula n.º 391 do Superior Tribunal de Justiça²⁴.

2.1.5.2. Da alíquota

A alíquota é um fator complementar aplicável sobre a base de cálculo para determinar precisamente o valor do tributo a ser pago. Atualmente, no Rio Grande do Sul, como usualmente ocorre nos demais Estados federativos, o ICMS-Energia Elétrica opera com diversas alíquotas que dependem das características do fato gerador, conforme segue no quadro abaixo:

| Alíquota | Fato Gerador | Fundamento legal |
|-----------------|--|--|
| 25% | Distribuição de energia elétrica para consumo comercial e residencial maior que 50 KW por mês. | Art. 12, II, <i>a</i> , 7, Lei Estadual n.º 8.820/89 c/c : Livro I, art. 27, inciso I; e art. 28, inciso I, do RICMS/RS. |
| 20% | Distribuição de energia elétrica para consumo em iluminação de vias públicas. | Art. 12, II, <i>i</i> , Lei Estadual n.º 8.820/89 c/c Livro I, art. 27, inciso IV, do RICMS/RS |
| 17% | Distribuição de energia | Art. 12, II, <i>j</i> , Lei Estadual n.º |

²² Art. 21. Compete à União: [...] XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: [...] b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos; [...]

²³ Art. 69. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

²⁴ STJ Súmula n.º 391 - 23/09/2009 - DJe 07/10/2009 ICMS - Incidência - Tarifa de Energia Elétrica - Demanda de Potência Utilizada - O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.

| | | |
|------------|--|---|
| | elétrica para demais consumos não discriminados nas outras alíquotas. | 8.820/89 c/c Livro I, art. 27, inciso VII; e art. 29, inciso II, do RICMS/RS. |
| 12% | Distribuição de energia elétrica para consumo rural e, até 50 KW por mês, residencial; | Art. 12, II, d, 25, Lei Estadual n.º 8.820/89 c/c Livro I, art. 27, incisos V e VI, 'a' e 'b'; art. 28, II; art. 29, II; e Apêndice I, Seção II, do RICMS/RS. |

2.2. Das imunidades

Segundo Regina Helena Costa, imunidade tributária possui dúplici natureza. Considerada sob o *aspecto formal*, é norma constitucional demarcatória da competência tributária; de outro lado, vista sob o *aspecto material (ou substancial)*, ela se constitui em direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas.

Para Regina Helena Costa, imunidade

[...] pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.²⁵

Para Robinson Sakiyama Barreirinhas, as imunidades são regras negativas de competência tributária²⁶. Assim, a imunidade seria o reverso da atribuição de competência tributária estabelecida no Texto Constitucional, diferenciando-se da isenção porque esta última é exoneração tributária fixada em nível infraconstitucional.

Roberval Rocha Ferreira Filho e João Gomes da Silva Júnior explicam que, em termos práticos, a imunidade tributária pode ser compreendida como

uma técnica legislativa constitucional que qualifica situações que não podem ser atingidas por alguns ou por qualquer tipo de tributo, em vistas de especificidades eleitas pelo Constituinte

²⁵ COSTA, Helena Regina. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª ed., 2ª tir., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 80.

²⁶ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de direito tributário*. 2.ed., ver., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p. 113.

como de proteção objetiva ou subjetiva do alcance de normas tributárias, com objetivo de deixá-las fora do campo em que se autoriza a instituição de tributos.²⁷

O fundamento axiológico das imunidades é a preservação dos principais valores do Estado que as institui. Assim, no caso do Brasil, a liberdade religiosa, o federalismo, o estímulo à beneficência e à organização social, a liberdade de imprensa, entre outros, são valores tidos por relevantes e, por consequência, intributáveis.

Há imunidades, denominadas genéricas, que impedem a imposição de impostos por qualquer ente político sobre situações expressamente discriminadas, consideradas pelo Poder Constituinte como merecedoras de máxima proteção (liberdade de religião, liberdade de imprensa, organizações políticas, federalismo etc). Estão previstas no art. 150, VI, da CF:

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:** (Grifo nosso)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (Grifo nosso)

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

2.2.1. Da imunidade recíproca

Ao que interesse ao presente estudo, destaca-se que a imunidade da alínea *a* é denominada de *imunidade recíproca* porque ela veda aos entes políticos a cobrança de impostos uns dos outros. A principal razão disso reside na prevalência valorativa do federalismo adotado pelo Estado brasileiro sobre o poder de tributar do Estado, pois este último é incompatível com a relação harmônica que deve existir entre entes políticos autônomos²⁸.

Segundo lição de Joaquim Barbosa, Ministro do Supremo Tribunal Federal,

[S]em prejuízo da importância de todas as imunidades tributárias, a proibição constitucional para tributação de algumas grandezas está em constante tensão com o direito constitucional ao exercício

²⁷ FERREIRA FILHO, Roberval Rocha e outros. Direito tributário: teoria, jurisprudência e questões. 2 ed. Salvador: Editora Jus Podium, 2008, p. 163.

²⁸ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Op. Cit.*, p. 117.

local do poder legislativo. De fato, o benefício sempre implica perda parcial do direito de tributar de um ou mais entes federados e, assim, de obter meios para alcançar seus objetivos políticos. A tensão se resolve pela relevância conferida pela própria Constituição ao valor que se quer proteger, isto é, manter a autonomia dos entes federados pressupõe alguma limitação da competência de cada um para cobrar reciprocamente impostos.²⁹

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

Assim, exemplificativamente, um Município não poderá cobrar IPTU do Estado de que faz parte, mas poderá cobrar taxa de fiscalização de obras urbanas realizadas por este ente político nos limites de seu território municipal³⁰.

A despeito da dicção constitucional da alínea *a* expressamente referir-se a impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, a doutrina majoritariamente entende que a imunidade recíproca incide para além dos impostos sobre a propriedade (ITR, IPVA, IPTU), sobre a renda (IR) e sobre serviços (ICMS e ISS), valendo também contra os impostos relativos à transmissão de patrimônio (ITCD e ITBI), sobre aquisições em que o ente imune seria o contribuinte (II, IPI e ICMS na importação de bens), sobre operações financeiras (IOF) etc.

O fundamento para a ampliação do alcance desta imunidade recai sobre a ideia de que ela deve impedir a cobrança de qualquer imposto que implique redução do patrimônio do ente político, prejudique suas rendas ou onere seus serviços, pois tais onerações representariam indevida violação na autonomia política dos entes federados.

2.2.1.1. Da extensão da imunidade recíproca às autarquias

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

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

²⁹ Acórdão no RE601.392/PR, fl. 6. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3921744>. Acesso em 15/01/2014.

³⁰ Nesse sentido, RE-AgR 224.957/AL.

Diante de mera interpretação literal do dispositivo acima, as empresas públicas e as sociedades de economia mista não seriam alcançadas pela imunidade recíproca em razão de as mesmas terem sido criadas, em princípio, para permitir a exploração de *atividade econômica* pelo Estado nos termos do art. 173 da CF³¹.

Portanto, se tais espécies de pessoas jurídicas da administração indireta atuam em regime de concorrência no mercado, não lhes seria possível, em tese, a fruição de quaisquer privilégios tributários, aí incluída a imunidade recíproca, porque isso representaria indevida vantagem financeira em relação às empresas privadas concorrentes, representando repudiável quebra da isonomia concorrencial³². Por esta razão, a vedação expressa, nesse sentido, do § 2º do art. 173 da CF.

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

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

³¹ 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.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [\[Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. [\[Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\]](#)

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. (Grifo nosso)

§ 3º - A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

³² BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Op. Cit.*, p. 118.

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

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

Destaque-se que a **Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL)**, responsável pela regulação do setor elétrico, fiscaliza a prestação de serviços de distribuição de energia elétrica no país, espancando qualquer dúvida a respeito de uma autarquia concessionária de distribuição de energia elétrica desenvolver atividade de livre mercado ou não. Nesse sentido, sublinha-se que as tarifas praticadas pela autarquia concessionária deverão observar os valores devidamente homologados pela ANEEL.

Assim, também por este motivo, uma autarquia concessionária distribuidora de energia elétrica não explora atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, onde há absoluta liberdade para fixação do preço, conforme as regras ditadas pela mão invisível do mercado, mas ao contrário, sujeitando-se, sobretudo, às regras de direito administrativo, presta serviço público de distribuição de energia, de competência da União (art. 21, XII, *b*, CF), devidamente fiscalizado por agência reguladora federal (ANEEL).

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

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

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

econômica de empresa pública que presta serviço público de prestação obrigatória exclusiva do Estado, entendendo que esta última está protegida pela imunidade tributária recíproca.

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

Não é o caso de autarquia distribuidora de energia elétrica porque a mesma presta serviço público descentralizado³³ de fornecimento de energia elétrica a usuários situados em determinada área de concessão. Além disso, importante frisar que uma autarquia não visa ao lucro e tampouco está autorizada a distribuir eventuais resultados financeiros positivos aos seus dirigentes ou a quem quer que seja, razão pela qual também não poderia ser considerada como exploradora de atividade econômica.

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

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

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

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

Ademais, no caso, o serviço público de fornecimento de energia elétrica prestado por autarquia necessariamente será prestado mediante autorização, concessão ou permissão da União, detentora da competência do aludido serviço consoante preconizado no art. 21, XII, b, da CF.

³³ Maria Sylvia Zanella Di Pietro conceitua autarquia como “[...] pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de autoadministração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei.” (Direito Administrativo, 24 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 440).

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

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

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

Exemplificativamente, no **RE 601392/PR**, julgado em 28/02/13 e de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o STF reconheceu o direito à imunidade recíproca **Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ETC)**, cuja ementa segue abaixo:

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

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

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

Por sua vez, no julgamento do RE n. 253.472, em 25/10/2010, redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, o STF reconheceu a imunidade recíproca para a sociedade de

economia mista **Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP)**, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DAS DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. [...] 1. IMUNIDADE CARACTERIZAÇÃO. [...] 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DO INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE INICIATIVA. [...] 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em quase sua totalidade à União (99,97%). Falta de indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de atuação.

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

Dessa forma, a parte final do § 3º do art. 150 precisa ser compreendida na sua acepção mais ampla, tendo por pressuposto o princípio clássico de que a imunidade recíproca não aproveita a particulares³⁴. Foi com este escopo que o STF afastou a imunidade tributária no caso dos registros públicos, cartorários e notariais na ADI N.º 3.089/DF.

2.2.2. Do teste de adequação constitucional da imunidade recíproca

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

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

1) A imunidade tem por objetivo impedir que os entes federados utilizem a tributação para retaliar uns aos outros, para induzir

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 128.

comportamento político desejado ou para obter vantagens capazes de pôr em risco o adequado desenvolvimento regional, previsto no art. 3º da Constituição.

2) A salvaguarda é oferecida em detrimento do direito de outros entes arrecadarem recursos úteis à obtenção de seus objetivos institucionais;

3) A proteção refere-se a interesses públicos primários, distanciados da questão da capacidade contributiva e do intuito de aumento patrimonial individual.

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

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

2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;

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

Uma autarquia concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica, salvo melhor juízo, parece enquadrar-se positivamente em todos os três estágios do teste proposto pelo Min. Joaquim Barbosa.

Veja-se:

- a) a imunidade representará garantia à satisfação dos seus objetivos institucionais imanentes da concessão outorgada pela União relativa a prestação de serviço público de fornecimento de energia elétrica;

- b) uma autarquia não explora atividade econômica, presta serviço público obrigatório de competência da União nos termos do art. 21, XII, *b*, da CF; e
- c) via de consequência, a imunização não representa violação ao princípio da livre-concorrência.

3. DAS CONCLUSÕES

Diante do estudo realizado, colacionam-se as principais ideias arroladas no presente estudo sobre a possibilidade de incidência da imunidade recíproca afastando a obrigação tributária de recolhimento de ICMS decorrente da operação de distribuição de energia elétrica realizada por autarquia concessionária:

1. a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da CF impede que os entes políticos cobrem impostos uns dos outros. A principal razão disso reside na prevalência valorativa do federalismo adotado pelo Estado brasileiro sobre o poder de tributar do Estado, pois este último é incompatível com a relação harmônica que deve existir entre entes políticos autônomos³⁵;
2. a imunidade recíproca refere-se apenas a impostos sobre patrimônio, renda e serviços, não se aplicando a empréstimos compulsórios, contribuições de melhorias, contribuições sociais e taxas de serviço ou pelo exercício do poder de polícia;
3. a imunidade recíproca estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, integrantes da administração indireta de ente político, conforme o § 2º do art. 150 da CF;
4. atualmente, a jurisprudência do STF entende irrelevante ao reconhecimento da imunidade tributária de ente da administração indireta o fato de ser cobrado preço ou tarifa ao usuário de serviço público, afastando a restrição contida no § 3º do art. 150 da CF;
5. uma autarquia concessionária do serviço público de distribuição de energia elétrica não explora atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, onde há absoluta liberdade para fixação do preço, conforme as regras ditadas pela mão invisível do mercado, mas ao contrário, sujeita-se sobretudo às regras de direito administrativo, prestando serviço público de distribuição de energia, de competência da União nos termos do art. 21, XII, *b*, da CF, devidamente fiscalizada

³⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Op. Cit.*, p. 117.

pela ANEEL. Assim, inaplicável ao caso a restrição relativa à exploração de atividade econômica prevista no § 3º do art. 150 da CF;

6. ao que tudo indica, uma autarquia parece enquadrar-se positivamente em todos os três estágios do teste aplicabilidade da imunidade tributária proposto pelo Min. Joaquim Barbosa: 1) a imunidade representará garantia à satisfação dos seus objetivos institucionais imanentes da concessão outorgada pela União relativa a prestação de serviço público de fornecimento de energia elétrica; 2) uma autarquia não explora atividade econômica, presta serviço público obrigatório de competência da União; e 3) via de consequência, a imunização não representa violação ao princípio da livre-concorrência; e

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

Portanto, ante ao exposto, finalmente conclui-se que uma autarquia concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica preenche todos os requisitos legais e jurisprudenciais necessários à fruição da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da CF, significando que estará dispensada ao recolhimento do ICMS decorrente da operação de distribuição de energia elétrica aos seus usuários consumidores.